

# El control de ayudas de Estado como límite a la competencia fiscal

MARTA VILLAR EZCURRA

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad CEU San Pablo*

## 1. INTRODUCCIÓN

¿Son las ayudas de Estado una forma desleal de competencia fiscal? Las limitaciones que impone el Tratado a ciertas de ayudas estatales, ¿son realmente efectivas en la lucha contra la competencia fiscal dañina? ¿Cuál es realmente su finalidad y cómo se han aplicado hasta el momento?

Tradicionalmente, la competencia fiscal se ha planteado como la opción opuesta a la armonización en políticas fiscales, como una alternativa que puede llegar a considerarse deseable<sup>1</sup>. Las bondades de la competencia fiscal han sido defendidas por modelos teóricos que entienden que, con ella, 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

---

1. El Consejo ECOFIN y notablemente el Código de buena conducta sobre la fiscalidad de las empresas [vid. Conclusiones Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre Política Fiscal (DO C 2, de 6 de enero de 1998) en adelante, Código de Conducta], enfatizan los efectos positivos de la sana competencia fiscal, por cuanto evita una presión fiscal excesiva, pero la cultura de cada país difiere sobremedida en los planteamientos. Así por ejemplo, mientras que en Holanda o Suecia se llama la atención sobre los efectos negativos de la competencia fiscal los economistas suizos defienden el planteamiento contrario. Vid. SCHÖN, Wolfgang (edit.): *Tax competition in Europe*, IBFD, 2003, p. 14. Los defensores de la armonización fiscal apuntan a la reducción de los costes de cumplimiento, a la transparencia para el contribuyente o a la neutralidad fiscal que se traducirá en la asignación óptima de recursos y en asegurar la equidad individual e internacional y la redistribución de efectos impositivos. Los argumentos pro-competencia fiscal defienden la disminución de la carga fiscal, la disciplina fiscal y el adecuado equilibrio del nivel impositivo y la provisión de bienes públicos.

en territorios con la menor carga impositiva y la mayor prestación de servicios públicos posibles<sup>2</sup>.

La posibilidad de "votar con los pies" lleva a que los gobiernos reaccionen ante los comportamientos de los contribuyentes, que hace ya tiempo que han dejado de ser sujetos pasivos para convertirse en verdaderos motores de cambios normativos, en la medida en que pueden ubicar su actividad en el lugar más atractivo, en términos también de costes impositivos. En las teorías del *Public Choice* este cambio en el patrón de la dirección de política fiscal se concibe como una mejora en el control democrático a la acción de los gobiernos, si bien desde otra perspectiva puede suponer una alteración no muy deseable en el modelo del Estado del bienestar y de las políticas redistributivas.

Tratar de competencia fiscal en Europa no es tratar de un concepto económico abstracto. El concreto marco geográfico, político, económico y el contexto normativo supranacional de la UE hacen que el mismo concepto adquiera matices y tintes singulares. Hablar de la competencia fiscal en la UE, significa aceptar la singularidad de un Derecho con autonomía propia, del Derecho UE que prima frente a otros contextos jurídicos, como son los sistemas fiscales de los Estados miembros: En primer lugar, supone aceptar que Europa es una entidad geográfica, es el antiguo continente con una cultura heredada común que delimita el marco objeto de análisis<sup>3</sup>. En segundo término, implica recordar que Europa está integrada por Estados democráticos e industrializados en los que prevalecen los sistemas jurídicos parlamentaristas, lo que significa que la competencia fiscal será el resultado de un proceso de adopción de normas que se rige por tales pautas. Finalmente, además de lo anterior, la libertad económica en Europa ha adquirido un alto nivel tanto en el ámbito propio de la UE como en el del Área Económica Europea (AEE), a la que se extienden las libertades comunitarias por efecto de otros tantos Tratados y de la jurisprudencia interpretativa del Tribunal de Justicia de la UE (en adelante TJUE).

En el ámbito de La UE, encontramos específicos instrumentos jurídicos, en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), en el Derecho derivado, en el *soft law* —como es el caso del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas— que son los que definen los límites de la competencia fiscal admisible.

Precisamente, uno de los límites que hoy en día han adquirido mayor importancia es el régimen de las ayudas de Estado.

Antes de exponer esta cuestión, conviene aclarar que la dicotomía competencia fiscal-armonización fiscal no puede relacionarse sin más o confundirse con la de competencia leal-desleal pues las discrepancias de planteamientos están servidas.

- 
2. Suele afirmarse 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.
  3. Por tanto, no deben incluirse en el presente análisis países como Estados Unidos o los del Sureste asiático más que como una referencia para hablar de la competitividad de Europa en su conjunto.

Tampoco el control de ayudas de Estado previsto en las reglas del TFUE es equiparable al criterio contemplado por el Código de buena conducta de la fiscalidad de las empresas, aunque ambas medidas puedan perseguir objetivos en alguna medida coincidentes. Es ésta, a menudo, una fuente de confusión (e irritación) en la medida en que una misma medida fiscal incentivadora puede ser enjuiciada desde las reglas del Tratado y del Código (ver párrafo J).

¿Es la competencia desleal que pretende combatirse con el Código de Conducta equiparable a la distorsión de competencia de la que tratan las reglas del Tratado sobre ayudas de Estado?<sup>4</sup>

Tras estas palabras previas y centradas las premisas de partida, me referiré al régimen UE de control de ayudas de Estado y en particular desde la perspectiva de su función como límite a la competencia fiscal. Para ello, creo importante distinguir su ámbito de aplicación del de otros niveles normativos y, en particular en el ámbito de la UE, de las medidas de no discriminación y del Código de Conducta, para lo cual se hará preciso argumentar de la mano de los casos que en la jurisprudencia del TJUE nos dan la clave para encontrar la respuestas a los interrogantes que hemos planteado.

## 2. CUESTIONES GENERALES A PROPÓSITO DEL CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO EN LA UE

El artículo 107 del TFUE establece en su apartado primero la incompatibilidad de ciertas ayudas de Estado con el mercado interior: “en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

El concepto de ayuda es un concepto autónomo de Derecho comunitario<sup>5</sup>, un concepto amplio en el que tienen cabida los incentivos fiscales de cualquier clase que sean, al igual que cualquier forma de subvención o aligeramiento de cargas en el presupuesto de las empresas.

Para que la ayuda esté prohibida por contraria al mercado interior han de darse tres condiciones: selectividad (no generalidad de la medida), falseamiento de la competencia (real o potencial) y afectación a los intercambios comerciales entre Estados miembros, pero de entre estos requisitos, el que presenta más problemas de determinación es el de la “selectividad”, generalmente por la dificultad de los Estados miembros de probar que la ayuda no favorece a determinadas empresas o producciones.

El control de ayudas de Estado en la UE es considerado una forma de armonización fiscal negativa y sobre todo una forma de control de los incentivos fiscales nacionales. Así lo ha reconocido el TJUE cuando entiende que el concepto de ayuda

4. Así se deduce de alguna jurisprudencia (*vid.* apartado 72 de la STJUE de 21 de marzo de 2012, T-50/06 RENV, T-56/06 RENV, T-60/06 RENV, T-62/06 RENV y T-69/06 RENV, caso *Alúmina, Irlanda et. al c. Comisión*).

5. No necesariamente una ayuda según la norma nacional será una ayuda en el sentido del Tratado y viceversa.

es más amplio que el de subvención<sup>6</sup> y que la expresión “bajo cualquier forma” que utiliza el Tratado para establecer la prohibición general de ayudas de Estado incluye la ayuda fiscal<sup>7</sup>.

Esta forma de armonización fiscal provoca que las legislaciones estatales vayan ajustándose a los parámetros del Derecho de la UE al son que marcan las decisiones de la Comisión bajo el control del Tribunal de Justicia y con apoyo de los órganos jurisdiccionales nacionales, que han de cooperar al buen funcionamiento de la política de competencia<sup>8</sup>. Paradójicamente, mientras que la armonización fiscal positiva –normativa– constituye un relativo fracaso en el ámbito de la fiscalidad directa, fundamentalmente por la dificultad de lograr la unanimidad, la actuación de la Comisión Europea frente a las ayudas fiscales estatales (incentivos y ventajas) ha sido tan decida que se ha convertido en un verdadero motor indirecto de cambios en la fiscalidad empresarial europea<sup>9</sup>.

El fenómeno de la globalización económica ha propiciado el auge de una competencia fiscal internacional entre Estados, circunscrita hacia la atracción de los factores móviles (capital y actividad empresarial) que no se colige ni con un eficiente y equitativo sistema financiero público, ni con una pretendida racionalización del sec-

- 
6. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de febrero de 1961, dictada en el asunto C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autoridad de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero*, declaró que el régimen comunitario de ayudas estatales abarca no sólo las aportaciones patrimoniales positivas del Estado a una empresa, como las subvenciones y demás beneficios directos, sino también cualesquiera otras reducciones de sus cargas financieras. Constituye en nuestros días criterio jurisprudencial consolidado. *Vid.* entre otras, Sentencia del TJ de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99 (apartado 38); de 15 de julio de 2004, *España c. Comisión*, C-501/00 (apartado 90) o de 15 de diciembre de 2005, *Italia c. Comisión*, C-66/02 (apartado 77).
  7. En efecto, aunque la forma más evidente de ayuda es la positiva (subvenciones a fondo perdido, participación pública en empresas privadas, etc.) la ayuda puede también aparecer en especie (cesión de terrenos, suministro de materiales, energía o bienes de equipo, prestación de servicios de transporte, asesoramiento, etc.) o consistir en una ayuda negativa como son precisamente las ayudas fiscales (Decisión 72/263, de 25 de julio de 1973, DO L 253 de 10 de septiembre de 1973 y Sentencia del TJ de 15 de junio de 1993, *Matra c. Comisión*, asunto C-255/91,) o un aligeramiento de cargas (STJ de 10 de junio de 1993, *Comisión c. Grecia*, asunto C-183/91) mediante bonificación de intereses de préstamos de terceros, constitución de garantías o avales, compensación de créditos, etc.
  8. La Comunicación de la Comisión de 23 de noviembre de 1995 (DO C 312), sirve de guía en materia de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en el ámbito de las ayudas de Estado, aunque siempre desde la consideración de que únicamente la Comisión puede decidir si una ayuda de Estado es compatible con el mercado común, esto es, si la autoriza (apartado 8).
  9. La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 reconoce que “el régimen de ayudas de Estado y de su supervisión por la Comisión Europea constituye una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros” (FJ 14<sup>o</sup>).

tor 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 implicados.

La OCDE ha tratado de contrarrestar la competencia fiscal perjudicial, concretando los factores identificativos de las medidas perniciosas, mediante varias recomendaciones, informes y directrices<sup>10</sup>. Según el Informe de 1998, constituyen fenómenos de competencia fiscal perjudicial la ejercida por los paraísos fiscales y por los regímenes tributarios preferenciales adoptados por países de alta tributación que reúnan determinados rasgos y se recomienda cooperar internacionalmente adoptando medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales que contrarresten los efectos perjudiciales. La competencia fiscal resultará por contra 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 en convenios específicos.

En el ámbito de la UE, se ha entendido que la competencia fiscal aboca naturalmente a una suerte de armonización espontánea de la fiscalidad directa de los Estados miembros, fruto de los movimientos de las fuerzas del mercado, que redundan en beneficio del mercado interior y de la libre competencia. Pero esta sana competencia puede convertirse en perjudicial cuando se traduce en una pugna por parte de los Estados miembros por captar los factores móviles minorando selectivamente la tributación de las rentas relacionadas. Existe entonces un grave peligro para el buen funcionamiento del mercado interior y 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 TFUE.

Desde este punto de vista, el régimen de ayudas de Estado contemplado en los artículos 107 a 109 del TFUE permite corregir al menos el uso de incentivos fiscales con esta indeseable finalidad atenuando los efectos perjudiciales de la competencia fiscal interestatal. No obstante, el tiempo ha demostrado que el Código de buena conducta no supone un instrumento suficiente para atajar las malas prácticas, como tampoco lo es la normativa sobre ayudas de Estado. Además, resulta paradójico considerar que las vacaciones fiscales del País Vasco distorsionan el mercado interior, mientras que no lo hacen los regímenes vigentes en Estonia, Malta o Chipre.

Las instituciones comunitarias, conscientes del riesgo que entraña la competencia fiscal desleal en el ámbito de la Unión Europea han posibilitado acciones de "coordinación" en el ámbito de la fiscalidad directa. Esta opción estratégica frente a

10. 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.

la "armonización" fiscal positiva, constituyó en su momento un cambio pragmático de orientación en la política fiscal comunitaria que pretende, respetando el principio de subsidiariedad, suprimir las principales distorsiones del mercado interior y de la libre competencia derivadas de las diferencias de las legislaciones fiscales. Los efectos jurídicos *ad extra* de tales medidas se proyectan desde las medidas adoptadas por los Estados miembros en un acercamiento más sutil de sus legislaciones fiscales.

Pues bien, pese a las importantes consecuencias jurídicas, económicas y políticas del tema que nos ocupa, estos parámetros de legalidad europea a los que nos hemos referido encuentran problemas de concreción y provocan gran inseguridad jurídica.

### 3. RELACIÓN DE LAS AYUDAS DE ESTADO CON EL CÓDIGO DE BUENA CONDUCTA DE LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS

El control de ayudas fiscales se inserta en una estrategia genérica más amplia, de defensa del mercado interior y la libre competencia, para la que la Comisión Europea ha fijado un "plan de acción"<sup>11</sup> que pretende garantizar a los Estados miembros un marco previsible y que permita también conceder ayudas estatales orientadas hacia la consecución de los objetivos de la estrategia de Lisboa<sup>12</sup>.

Si bien la ayuda fiscal es tratada como una forma entre las posibles de ayuda a efectos de la aplicación de las normas UE del Derecho de la competencia, la fiscalidad juega un papel cada vez más importante en la práctica de los Estados miembros en el ámbito de las ayudas de Estado. En la actualidad, alrededor del 44% de las ayudas de Estado se plasman en forma fiscal (según el último Informe de la Comisión)<sup>13</sup>. Con solo leer el DOUE y los Informes del TJUE puede apreciarse el amplio abanico de ejemplos imaginativos de ayudas fiscales que se han adoptado en los Estados miembros.

¿Son entonces las ayudas de Estado una forma desleal de competencia? Sin duda, constituyen una forma de intervención en la economía, pero su admisibilidad o no en términos jurídicos dependerá del contexto en el que nos situemos, pues la soberanía fiscal reside en los Estados miembros de la UE, y ha de ejercerse con respeto al Derecho de la UE y a los compromisos internacionales jurídicamente vinculantes.

Si bien las ayudas de Estado pueden ser de naturaleza fiscal, lo cierto es que la aplicación del régimen de ayudas de Estado al ámbito tributario no comenzó a sistematizarse hasta finales de los años noventa del pasado siglo, cuando la Comisión Europea hizo públicos sus criterios aunque limitados al ámbito de la fiscalidad

11. Inicialmente, previsto para el período 2005-2009. Actualmente están en fase de revisión desde los Reglamentos de procedimiento hasta las directrices y comunicaciones generales y sectoriales.

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

13. Por lo que se refiere a España, las ayudas fiscales representaron un 26,27% de las totales en el período 2008-2010, Vid. CNC, IV Informe anual sobre ayudas públicas en España, 2012, p. 15.

directa<sup>14</sup>. En buena medida el impulso en la aplicación del régimen de ayudas a la materia tributaria se debió —como hemos adelantado— a la aprobación del Código de Conducta<sup>15</sup>, aunque de forma inmediata la Comunicación de la Comisión respondía al compromiso adquirido de elaborar unas directrices relativas a la aplicación de las disposiciones del Tratado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, y al de “velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas”<sup>16</sup>.

El Código de Conducta pretende atajar las medidas fiscales que influyen de manera significativa —actual o potencialmente— en la radicación de la actividad dentro de la Comunidad, detectando las perniciosas<sup>17</sup> y concretando las que tienen el carácter de sospechosas, entre las que figuran las que otorguen ventajas sólo a no residentes. Aun siendo medida de orden político y no jurídico, compromete a los Estados miembros a informarse mutuamente y a eliminar las medidas perjudiciales, asumiendo la Comisión un papel protagonista y activo en la verificación del compromiso de *statu quo* y desmantelamiento.

Es importante conectar las reglas sobre ayudas del Tratado con el Código de Conducta pues en él se declara que éste “podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado sobre ayudas otorgadas por los Estados”<sup>18</sup>. 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 especial referencia a las ayudas de Estado en el Código de Conducta permite controlar que los Estados no utilicen sus sistemas impositivos para captar el mayor número posible de inversiones empresariales mediante la concesión de ventajas o beneficios fiscales y refuerza la aplicación de las reglas del Tratado sobre ayudas,

14. 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).

15. 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.

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

17. Un cierto grado de competencia fiscal es incluso deseable.

18. Apartado J.

atribuyéndolas una función importante para conseguir erradicar las medidas de competencia fiscal perjudicial.

Pero esta loable función no cabe ser interpretada en el sentido de forzar la regla de incompatibilidad contemplada en el artículo 107.1 del TFUE 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, lo que unido a la armonización que *de facto* se produce por esta vía sin respeto de la regla de la unanimidad de los Estados miembros, tiene por consecuencia "perjudicial" la alteración perversa de las reglas de juego en la toma de decisiones, en detrimento de las reglas jurídicas más básicas que arrancan del principio de seguridad jurídica.

El efecto -perverso- del impulso competencial que el Código representa para la Comisión Europea ha sido ya objeto de crítica no sólo por saltarse el *iter* legislativo para armonizar la imposición directa legislando por la puerta de atrás, sino porque en muchas ocasiones encuentra apoyo en el TJUE que hace suyos los criterios de la Comisión convirtiendo el *soft law* en *hard law*. Todo ello hasta el punto de calificar la Comunicación de la Comisión como paradigma de su poder normativo, por cuanto que en ella se fijan las notas distintivas que debe reunir una medida fiscal para conceptuarse como ayuda de Estado incompatible de acuerdo con el ordenamiento jurídico comunitario.

A nuestro modo de ver, las críticas deberían de ir incluso más lejos. La interpretación del Tratado ha de hacerse con criterios jurídicos y no políticos y el Código de conducta, en definitiva, lo que está haciendo es ordenando u orientando la discrecionalidad de la Comisión al interpretar el Tratado hacia el "nuevo" criterio de considerar los efectos perjudiciales de las medidas conforme a las reglas del Código de conducta.

¿Es éste acaso un nuevo criterio interpretativo que está siguiendo la Comisión en sus decisiones y que está orientando su fundamentación jurídica a la hora de analizar las medidas que constituyen incentivos en la fiscalidad directa de los Estados?

Lo cierto es que el Código de Conducta admite la posibilidad de doble calificación de un supuesto de hecho 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*"<sup>19</sup>.

Así pues, el mismo Código de Conducta reconoce que se trata de dos vías paralelas potencialmente convergentes, pues éste representa un reforzamiento de la aplicación de las normas sobre ayudas al campo propiamente tributario al tiempo que el control sobre las ayudas favorece la paliación del fenómeno nocivo de la competencia desleal<sup>20</sup>.

19. 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.
20. En la Europa ampliada de 28 miembros el establecimiento de tipos de gravamen cero o sensiblemente reducidos que caracteriza el impuesto sobre sociedades de alguno de los

Pero desde que el Código de Conducta se aprobara en 1998, mucho ha cambiado el panorama. Hoy en día se aplica el Derecho UE de las ayudas de Estado en un marco que excede del de la competencia fiscal desleal y atiende —sobre todo, y de forma más global— a la plena realización del mercado interior.

Así lo subraya el Abogado General en el caso Gibraltar: “el objetivo legítimo de luchar contra la competencia fiscal perjudicial no puede justificar la desvirtuación del marco jurídico de la Unión, establecido en el ámbito del Derecho de la competencia aplicable a las ayudas de Estado”<sup>21</sup>, y también se deduce del Informe de la Comisión Europea de 2013, en el que puede leerse: “el control de las ayudas estatales (...) se ha ido convirtiendo gradualmente en un pilar fundamental del mercado único, velando por que las empresas puedan competir en igualdad de condiciones, independientemente de dónde estén situadas, y ofreciendo salvaguardias contra los Estados miembros que participen en carreras de subvenciones en detrimento recíproco y del interés general europeo (...) En este último año la ejecución de la normativa de competencia de la UE se centró, en particular, en sectores de importancia sistémica y transversales para la economía de la UE: los servicios financieros; las industrias de red clave como la energía, las telecomunicaciones y los servicios postales; así como los mercados intensivos en conocimiento, como los de los teléfonos inteligentes, los libros electrónicos y los productos farmacéuticos. En estos sectores, la aplicación de la normativa de competencia de la UE (que opera principalmente a posteriori) complementa la normativa sobre el mercado único”<sup>22</sup>.

Más allá de lo reconocible de los textos legales y en las directrices o comunicaciones de la Comisión, no puede dejar de apreciarse también en sus decisiones la presión que en determinados sectores supone la negociación de acuerdos en el marco del GATT<sup>23</sup>, que motiva cambios de criterio para objetar sistemas estatales de beneficios fiscales.

---

nuevos socios comunitarios, plantea nuevos focos de competencia desleal. Así, Letonia y Lituania cuentan con una alícuota del 15%, mientras Polonia y Eslovaquia han rebajado la fiscalidad de las empresas a un 19%, Hungría aplica un 16%, Chipre un 10% y Estonia sólo grava los beneficios distribuidos en forma de dividendos o mecanismos ocultos de reparto. Es esta una realidad a la que la Comunidad debería de dar prioridad y respuesta para que no se invalidaran los esfuerzos realizados hasta el momento para garantizar la efectividad del mercado interior.

21. Conclusiones del Abogado General SR. NIILLO JAASKINEN, presentadas el 7 de abril de 2011 (caso Gibraltar, as.ac. C-106/09P y C-107/09P, apartado 134).
22. Vid. Informe de la Comisión sobre la política de competencia de 2013, Bruselas, 7 de mayo de 2013 (COM (2013) 257 final, p. 2).
23. Sobre las diferencias fundamentales de los contextos GATT y UE; vid. FLETT, J., JESSEN, A.C. y TALABER-RITZ, K.: “The Relationship between WTO Subsidies Law and EC State Aid Law”, en RODRIGUEZ IGLESIAS, G.C. et al.: *EC State Aid Law. Liber Amicorum Francisco Santedolalla Gades*, Kluwer Law International. International Competition Law Series, vol. 36, London, 2008, donde se afirma lo siguiente: “In general terms, the WTO treaties are concerned with regulating international trade between the current 153 WTO Members. The essential purpose of WTO subsidies law is to provide remedies with respect to subsidies that affect trade flows. EC firms cannot complain to the WTO about EC subsidies to other EC firms. By contrast, the EC treaties are far more ambitious than the WTO treaties, extending beyond

#### 4. LA IMPORTANTE DISTINCIÓN DE LOS NIVELES NORMATIVOS A CONSIDERAR: UE Y OMC

Desde su origen, tanto el Derecho de la UE aplicando las disposiciones de los Tratados (actualmente artículos 107 y ss. del TFUE) como el de la OMC han disciplinado y encauzado las tendencias intervencionistas de los Estados mediante el uso de incentivos fiscales.

Las ayudas de Estado son intervenciones públicas de fomento y apoyo que pueden adoptar la forma fiscal. El marco normativo de control gira, en realidad, en torno a tres sistemas jurídicos: en un nivel internacional, el Derecho de la OMC; a nivel de la UE, el sistema de control de ayudas de Estado; y a nivel estatal, el de normativa nacional que ha de ser conforme con el marco constitucional y las obligaciones internacionales y supranacionales contraídas por los Estados.

La OMC aspira a luchar contra los obstáculos no tarifarios. Por contra, el Derecho UE de control de ayudas de Estado ha sido aplicado por el TJ a medidas fiscales desde los inicios, como cualquier otra clase de ayudas, pero sólo se ha aplicado sistemáticamente a las medidas fiscales como hemos destacado desde los años noventa del pasado siglo en el marco de la lucha contra la competencia desleal.

Estos marcos jurídicos internacionales y supranacionales contemplan instrumentos distintos que conciben de forma diferente la ayuda pública y su conformidad a Derecho. La influencia recíproca entre UE y OMC en los últimos cincuenta años es limitada<sup>24</sup> a pesar de las similitudes terminológicas e instrumentos de aplicación, ya que en el Derecho de la OMC es difícil apreciar la condición de ventaja fiscal mientras que, justamente, es ésta la piedra angular en el análisis de las subvenciones fiscales<sup>25</sup>.

Una de las dificultades más importantes en el ámbito de la UE a la hora de interpretar qué está prohibido o permitido desde el control de ayudas de Estado reside en definir el "sistema fiscal de referencia" pues es el parámetro que sirve para valorar la legalidad de la medida nacional concreta cuestionada, en otras palabras, lo difícil es concretar cuál es el impuesto normalmente exigible en el marco de lo que se conoce como la aplicación del test de los "tres pasos" que aplica el Tribunal de Justicia cuando aplica las normas sobre ayudas: 1) establecer el sistema general de referencia 2) verificar que existe una excepción al mismo, y 3) apreciar si existe una válida justificación para tal derogación.

---

a free trade area to customs union, internal market, economic and monetary union and in some respects, political union. The essential purpose of EC State aid law is to ensure that EC Member States do not, through subsidies, negate the creation and maintenance of the internal market", p. 446.

24. Vid. MICHEAU, CLAIRE: *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité. Droit de l'Union Européenne et de l'OMC*, Larcier, Bruselas, Bélgica, 2013, p. 200.

25. El concepto de ayuda también ha sido objeto de tratamiento por parte de la Organización Mundial del Comercio (OMC) en el contexto del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias en 1995 (ASMC). Este Acuerdo contiene una definición del término "subvención" (subsidy) en el que se exige la presencia de ciertos requisitos: una contribución financiera pública; la concesión de un beneficio; y que dicho beneficio esté específicamente destinado a una empresa o grupo de empresas.

Por el contrario, el Derecho de la OMC ha llevado a considerar relevantes los tratamientos fiscales aplicados a los operadores económicos en “situaciones comparables”, pero ¿no es la jurisprudencia del TJUE sobre ayudas cada vez más propensa a un análisis de comparabilidad? ¿No hay una –cada vez mayor– aproximación en el análisis del TJUE al ámbito propio de las libertades comunitarias?

Tanto al análisis de la “selectividad” que incluye no solo la selectividad *ex lege* sino la selectividad *de facto*, como al que el TJUE hace del concepto de “contribución financiera” se le ha criticado la extensión con que se ha interpretado el “sistema fiscal de referencia”, aunque las cuestiones procedimentales tampoco han estado faltas de crítica en esta puesta en duda por parte de la Comisión de las ayudas fiscales imputables a los Estados miembros de la UE.

## 5. AYUDAS DE ESTADO, NO DISCRIMINACIÓN, LIBERTADES FUNDAMENTALES Y SU RELACIÓN CON LA COMPETENCIA FISCAL LEAL Y DESLEAL

Como hemos adelantado en el ámbito de la UE no es sino hasta 1998, con ocasión de la puesta en marcha del Código de Conducta de la fiscalidad de las empresas y la publicación de la Comunicación de la Comisión sobre ayudas de Estado y fiscalidad directa, cuando se procede a sistematizar la aplicación del régimen de control de las ayudas de Estado al ámbito fiscal, pero exclusivamente en el área de la fiscalidad directa de las empresas. Paralelamente, a partir de este momento, se multiplican los casos de ayudas de Estado que se refieren a medidas fiscales, por la doble vía de la lucha contra la competencia desleal y la aplicación de las normas del Tratado sobre ayudas de Estado.

En cuestiones de competencia fiscal leal y desleal, debe partirse de la soberanía fiscal nacional, aunque ésta esté limitada o condicionada por las normas prohibitivas del Tratado, entre las que juegan un importante papel las reglas de no-discriminación y de prohibición de restricciones a las libertades comunitarias así, como las normas de control de ayudas de Estado incompatibles con en el mercado interior en contexto de la política de libre competencia.

Pese a que cuando el TJUE interpreta las libertades y las ayudas de Estado, a menudo reconduce sus planteamientos al principio de no discriminación, los ámbitos de prohibición y la filosofía inspiradora son bien distintos. Así, mientras que las libertades fundamentales no distinguen entre medidas fiscales generales y específicas con efecto discriminatorio o restrictivo, esta distinción es clave en el ámbito de las ayudas de Estado pues la literalidad del artículo 107 del TFUE pone el énfasis en el favorecimiento a “determinadas empresas o producciones” y una medida fiscal general abierta a todo sector económico no es por definición una ayuda de Estado.

De otro lado, no hay duda de que una medida fiscal puede ser a la vez contraria a las libertades y a las ayudas de Estado (ver casos C-18/84, *Comisión c. Francia* y T-359, *British Aggregates Association*), pero sobre todo en los impuestos al consumo, impuestos indirectos y ambientales, se plantea la necesidad de distinguir si caen o no en el ámbito de una u otra de las normas prohibitivas del Tratado considerando también, entre otras características de la norma cuestionada, el destino de la recaudación del impuesto, pues podemos estar ante una medida o una exacción de efecto equivalente,

un tributo interno discriminatorio o protector o una ayuda de Estado, sea cual sea la finalidad declarada por la norma y la apariencia de legalidad del impuesto.

En todo caso, debe recordarse que el ámbito de las libertades comunitarias requiere un elemento de extranjería y, en consecuencia, si la medida fiscal se aplica solo a las empresas o sectores domésticos, el juicio de legalidad ha de hacerse desde el régimen de ayudas de Estado. Podrían plantearse dudas en el caso de que el incentivo fiscal se aplique a empresas nacionales y extranjeras porque aunque pueda ser medida selectiva, será difícil probar que "afecte al comercio entre los Estados miembros", prerequisite para la consideración de ayuda, aunque el párrafo 2º del artículo 107 del TFUE deja claro que incluso si la medida no es discriminatoria podría ser igualmente calificada de ayuda de Estado, pues no haría falta la expresa referencia a la prueba de que se garantice que no se discrimina por el origen del producto si la ayuda de estado no discriminatoria no estuviera cubierta por el apartado 1º del artículo 107 TFUE.

Es más, un incentivo fiscal accesible a empresas nacionales y extranjeras que fabrican determinados productos puede suponer distorsiones respecto a los productos competidores, como es el caso del carbón respecto de otras fuentes de energía. El TJUE afirmó en *Salengo* (as.ac. C-142/80 y 143/80) y en *Francia c. Comisión* (as. C-18/84), que una ayuda de Estado en forma fiscal nunca sería justificable si implica discriminación de productos extranjeros. En nuestra opinión, esto no es más que la consecuencia lógica de que la Comisión no puede autorizar ayudas que sean contrarias a otras normas del Tratado.

De otro lado, las libertades fundamentales no quedan afectadas cuando un Estado miembro otorga un trato preferente a las empresas o capitales extranjeros porque no está prohibida la discriminación inversa. Justo éste es el ámbito de la competencia desleal, pues los criterios sospechosos se centran justamente en aquellos diseños que tratan de atraer capital e inversión extranjera ofreciendo condiciones ventajosas en relación con las de los contribuyentes residentes. Si la medida es selectiva caerá también en el ámbito de ampliación de las normas sobre ayudas de Estado. Como se afirmó por el TJUE en el asunto *Gibraltar* (as. Ac. C-106/09P y C-107/09P, ap.85-110), un régimen fiscal organizado de tal manera que grave los factores de producción domésticos dejando las actividades transfronterizas fuera del marco tributario constituye competencia fiscal desleal y cae en el ámbito del art. 107 del TFUE.

Siendo muchos los elementos compartidos por las ayudas de Estado y la competencia fiscal dañina, el principal elemento diferencial está en la finalidad perseguida por cada una de las medidas. La ayuda de Estado pretende favorecer a los productores locales o a las actividades locales frente a otros productores internacionales, normalmente a costa de una menor recaudación (por lo menos directa) impulsando con ello la actividad económica doméstica, el papel de las empresas locales o el desarrollo, tecnológico, empresarial, comercial, local, etc. En la competencia fiscal desleal lo que se persigue es obtener recaudación, ofreciendo las más de las veces una cobertura o un "pabellón de conveniencia" a determinadas empresas extranjeras, logrando con ello que tributen en un Estado que, por el mero desarrollo de su actividad económica, no constituiría su sede natural de tributación.

La ayuda estatal suele tener como efecto la discriminación entre empresas, mientras que en la competencia desleal el resultado es el abuso de Derecho frente a los Estados que deberían recibir la recaudación de las empresas afectadas. Es cierto que, en última instancia, toda competencia desleal se traduce en una cierta discriminación empresarial similar a la que puede proceder de la ayuda de Estado, pero en un contexto multilateral, en la medida en que las empresas que se acogen al régimen fiscal "desleal", obtienen una ventaja fiscal frente a las que siguen operando en su contexto fiscal natural.

Hay supuestos en los que la coincidencia de la fiscalidad dañina y la ayuda de Estado son muy evidentes y permiten apreciar muy bien sus ámbitos de coincidencia y de divergencia. Las vacaciones fiscales para determinadas actividades incentivan, por un lado, el traslado de actividades empresariales de otros Estados, respecto de las que el Estado receptor no percibe Impuesto sobre Sociedades (aunque obtiene otros ingresos fiscales directos, así como los indirectos de los salarios, gasto, inversión, etc.) privando al Estado de origen de los ingresos correspondientes, en función de una medida "antinatural" en el sistema fiscal como es la supresión del gravamen de una renta, que no presente ninguna otra característica que la haga susceptible de exención.

Por otro lado, las empresas de nueva instalación obtienen una auténtica ayuda de Estado que les supone una ventaja competitiva respecto de las restantes empresas de su sector, locales y extranjeras, que tributan en el Impuesto sobre Sociedades. Aquí se aprecia muy bien el doble contenido "ilícito": por un lado, el Estado de acogida obtiene ingresos fiscales y aumento de la actividad empresarial que, en condiciones normales y aplicando su Impuesto sobre Sociedades general, no conseguiría y, al mismo tiempo, para ello otorga un incentivo a las empresas acogidas que supone una auténtica discriminación fiscal lesiva para la competencia. La lesión de los intereses jurídicos a proteger es también, claramente, doble: la soberanía fiscal de los Estados que pierden la recaudación de sus contribuyentes por medio de medidas abusivas que no guardan relación con la eficiencia ni la competitividad real de los distintos sistemas fiscales, y el de la libre competencia, que se produce al situar a algunos operadores en el mercado en situación de ventaja al quedar excluidos del Impuesto sobre Sociedades de una manera anómala.

## 6. CONCLUSIONES

Cuando la perspectiva de la competencia fiscal se analiza bajo el prisma de las ayudas de Estado, inmediatamente se aprecia la necesidad de una correcta identificación de los problemas que se plantean antes de proponer o abordar pros y contras de eventuales soluciones. En todo caso, es fundamental atender a la finalidad de las normas y no perder de vista que el objetivo común de la armonización fiscal y las ayudas de Estado es luchar contra las distorsiones de competencia.

Entre los problemas que se plantean, uno de los más preocupantes es el de la falta de seguridad jurídica para los operadores jurídicos respecto al establecimiento y diseño por parte de los Estados miembros de la UE de sus sistemas fiscales y, en particular, de los incentivos fiscales que implementan. En la exigencia de la necesidad de notificar las ayudas y obtener la autorización de la Comisión ¿no es la autonomía

tributaria de los Estados una ilusión? ¿No peligra la función extrafiscal de los impuestos, en particular, cuando se necesitan medidas urgentes? ¿Están los Estados miembros sufriendo un control *ex ante* y *ex post* excesivo?

Respecto al ámbito de lo prohibido y lo permitido ¿no hay en una apreciación distinta por parte de la Comisión y del Consejo, especialmente cuando se trata de tributos armonizados?

Si el impuesto está armonizado, puede el Consejo autorizar una exención o incentivo pero la Comisión también está legitimada para recurrir la Decisión del Consejo y será el TJUE quien en última instancia haya de comprobar la ausencia de distorsión en el mercado interior. En todo caso, pese a que siempre prevalecerá el art. 107 del TFUE frente a la invocación de una Directiva, los amplios poderes discrecionales de la Comisión en la interpretación de las ayudas de Estado no permiten garantizar la no imputabilidad al Estado de la medida en cuestión si actúa en aplicación de una Directiva o con autorización del Consejo. Y todo ello, al margen de la posible invocación por parte de los Estados miembros del principio de confianza legítima.

Por el contrario, si el impuesto no está armonizado, deberá respetarse inevitablemente la obligación de notificar a la Comisión cualquier nuevo incentivo (o modificación de un incentivo autorizado) que pueda ser calificado de ayuda de Estado.

La presión de las empresas a los Estados para no deslocalizarse es elevada y especialmente en épocas de crisis, y ello pone en cuestión la justicia tributaria si las excepciones autorizadas por la Comisión no se fundamentan en criterios objetivables que no pongan en cuestión la credibilidad de la aplicación del régimen de ayudas con iguales criterios para todos los Estados.

Puede que la clave esté en la búsqueda de la finalidad de las normas y la fijación del contexto jurídico en que se insertan o en dar la merecida relevancia jurídica a determinados conceptos del Derecho de la UE y en particular al de "distorsión de competencia" en el ámbito de la regulación del control de ayudas de Estado pues de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE el significado jurídico de los calificativos de la competencia fiscal como "dañina", "desleal" o "distorsionante" a efectos de cuestionar la legalidad de las medidas fiscales nacionales es el mismo.