



UNIVERSIDAD DE LEÓN

Facultad de Derecho Grado en Derecho

Curso 2013/2014

**“Las ayudas de Estado: su problemática
en el futbol profesional español”**

"State aid: problems in Spanish professional football"

Realizado por Telmo Pousada Reboredo

Tutorizado por la profesora D^a. María Teresa Mata Sierra

ANEXO 4

VISTO BUENO DEL TUTOR DEL TRABAJO FIN DE GRADO

El Profesor D. MARÍA TERESA MATA SIERRA como Tutor¹ del Trabajo Fin de Grado titulado “Las ayudas de Estado: su problemática en el futbol profesional español” realizado por D. Telmo Pousada Reboledo en el Grado Universitario en Derecho, informa favorablemente el mismo, dado que reúne las condiciones necesarias para su defensa.

Lo que firmo, para dar cumplimiento al art. 15.3 del R.D. 1393/2007, de 29 de octubre.

En León a 8 de septiembre de 2014

Vº Bº

Fdo.: María Teresa Mata Sierra

¹ Si el Trabajo está dirigido por más de un Tutor tienen que constar los datos de cada uno y han de firmar todos ellos.

INDICE

RESUMEN
OBJETO DEL TRABAJO
METODOLOGÍA

INDICE DE ABREVIATURAS

CAPÍTULO I. LAS AYUDAS DE ESTADO

1. LAS AYUDAS DE ESTADO

1.1. Introducción

1.2. Concepto

1.3. Requisitos

- 1.3.a) Ayudas otorgadas por el Estado o mediante fondos estatales.
- 1.3.b) Ventaja económica para el beneficiario
- 1.3.c) Carácter selectivo.
- 1.3.d) Afectar a la competencia y/o a los intercambios entre Estados

2. EXCEPCIONES AL RÉGIMEN GENERAL

2.1. Ayudas susceptibles de compatibilidad con el Derecho Europeo: artículos 107.2 y 3 TFUE

- 2.1.a) Ayudas automáticamente compatibles (artículo 170.2º)
- 2.1.b) Ayudas que pueden llegar a ser compatibles a juicio de la Comisión (artículo 170.3º)
 - b.1. Normas horizontales
 - a) Ayudas regionales
 - b) Ayudas dirigidas a sectores específicos.
 - c) Ayudas horizontales.
 - d) Disposiciones provisionales para hacer frente a la crisis financiera.
 - b.2. Normas sectoriales

2.2 Ayudas compatibles por circunstancias excepcionales

3. CONSECUENCIAS DE LA INCOMPATIBILIDAD DE UNA AYUDA DE ESTADO CON EL DERECHO COMUNITARIO

4. RECAPITULACIÓN

CAPITULO II. LA PROBLEMÁTICA DE LAS AYUDAS DE ESTADO FISCALES

1. LA IMPORTANCIA DE LA ARMONIZACION FISCAL EN LAS AYUDAS DE ESTADO FISCALES

1.1. Introducción

1.2. La interconexión entre la armonización fiscal y las ayudas de Estado fiscales

1.3. Los desiguales avances de la armonización fiscal.

1.4. La unanimidad en la toma de decisiones fiscales

1.5. La armonización fiscal como límite a las decisiones de los Estados.

1.6. Otras limitaciones

2. LAS AYUDAS DE ESTADO COMO MECANISMO DE CONTROL DE LOS SISTEMAS FISCALES ESTATALES.

2.1. Las ayudas de Estado fiscales

2.2. Las ayudas de Estado fiscales en el ámbito del Derecho español

2.1.a) La tributación de las sociedades en el País Vasco

2.1.b) Las ayudas a las actividades de exportación

b.1. Deducción por actividades de exportación:

b.2. Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero

b.3 Las cooperativas agrarias

b.4 El fondo de comercio financiero

b.5 El "Tax lease"

3. PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN DE AYUDAS

4. RECAPITULACIÓN

CAPÍTULO III. LOS PROBLEMAS DEL FUTBOL ESPAÑOL

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

2. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL FUTBOL

2.1. Introducción

2.2. Los impuestos que afectan a los futbolistas profesionales

2.3. Los impuestos que afectan a los Clubes de futbol

2.4. El Fraude fiscal en el fútbol

3. LAS AYUDAS DE ESTADO EN EL FUTBOL ESPAÑOL

3.1. La situación de partida

3.2. Situación actual

4. CONCLUSIÓN

RESUMEN

Los dos pilares fundamentales en los que se centra el contenido de este Trabajo de Fin de Grado son, por un lado, el análisis del concepto de Ayuda de Estado en el marco de la normativa europea, más concretamente, el estudio de los artículos 107, 108 y 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) con especial atención al principio de no discriminación fiscal; por otro lado, y dentro de las Ayudas de Estado las que tienen carácter fiscal en la medida en que se basan en medidas tributarias que los ordenamientos tributarios internos de los distintos Estados miembros pueden utilizar para beneficiar a sus empresas y en el caso que nos preocupa particularmente a algunos de los más importantes Clubes de Fútbol españoles.

De entrada hay que aclarar que la regulación de las Ayudas de Estado no impide a los Estados miembros de la Unión Europea que puedan conceder determinados beneficios a sus empresas, incluyendo los de carácter fiscal, que les permitan obtener una ventaja sobre el resto de competidores, como así ha ocurrido en nuestro país con diversos clubes de fútbol. El problema aparece cuando esos beneficios, esas ayudas, sobrepasan los límites marcados claramente por el Derecho europeo, pudiendo devenir ilegales. Y este es el punto exacto en el que se encuentran los distintos Clubes de Fútbol españoles que iremos desgranando a lo largo de este trabajo en la medida en que los beneficios de carácter fiscal de los que han gozado están siendo investigados por la Comisión Europea con la finalidad de determinar si se encuentran o no dentro de la legalidad y por ello son aceptables o si, por el contrario, devienen ilegales con las consecuencias que se derivarían de ello.

Cierto es que el régimen de ayudas de Estado que dibuja la normativa comunitaria es complejo y que ha sido objeto de distintas matizaciones por la jurisprudencia del Tribunal de justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE). El alto Tribunal a lo largo de sus numerosas sentencias ha ido aclarando y dando forma a las disposiciones contenidas en el TFUE hasta conseguir determinar qué son ayudas de Estado, cuando las mismas se consideran legales o ilegales, y en caso de serlo, cómo se lleva a cabo el proceso de recuperación de las mismas a cargo de los Estados incumplidores con lo que ello supone, en muchas ocasiones un perjuicio económico para los beneficiados indebidamente.

Y es que determinar la compatibilidad o no de las ayudas con el Derecho comunitario exigirá, por una parte, tener en cuenta el interés prioritario de mantener la competencia en el ámbito comunitario, a fin de hacer posible un Mercado interior comunitario en el que impere la libre competencia, a fin de respetar lo dispuesto en el TFUE y el Derecho comunitario derivado, en un intento de favorecer la competitividad de la economía europea; por otra parte, deben considerarse también los intereses de las empresas o instituciones que no resultan beneficiarias de las ayudas, y que, eventualmente, si las mismas devienen ilegales pueden verse seriamente perjudicadas en su posición y en sus intereses.

Y todo ello sin olvidar que la regulación de las ayudas de Estado supone, en definitiva, una clara limitación al ejercicio del Poder tributario por parte de los Estados miembros de la UE como consecuencia del avance conseguido en el proceso de armonización fiscal utilizado como mecanismo de control de los sistemas fiscales de los Estados miembros.

PALABRAS CLAVE

Ayudas de Estado, Ayuda fiscal, Armonización fiscal, Fiscalidad, Clubes de fútbol

ABSTRACT

Two fundamental props exist on the Common market and the European tax system, on the one hand, the European regulation as for Helps of State, and more concretely, in the articles 107, 108 and 109 of the TFUE; and on the other hand, the beginning of not fiscal discrimination. This prevents that the members states of the European Community could grant helps to the companies, including those of fiscal character, which allow them to obtain an advantage on the rest of competitors, since this way it has happened in our country in which the situation of diverse clubes of football I concern of the helps of the State received it is being investigated on having be thought that they might be illegal.

The regime of helps of State is complex and the jurisprudence of the TJUE has tinted and clarified the dispositions contained in the agreement to determine what sound you help with State and if they are illegal or not, and in case of it being, how one takes to end the process of recovery of the same ones without supposing an economic prejudice for the beneficiaries unduly. There exist besides different limitations which the members states of the EU face when they exercise his tributary power as consequence of the advance obtained in the process of fiscal harmonization used as mechanism of control of the fiscal systems of the members states.

KEY WORDS

Estate Aids, Fiscal Aids, Fiscal harmonization, Taxation, Clubes of football

OBJETO DEL TRABAJO

El objeto de este trabajo es analizar los problemas que en la actualidad está teniendo parte del fútbol profesional de nuestro país respecto a la potencial utilización de ayudas de Estado ilegales en el marco del Derecho comunitario.

En el primer capítulo de este estudio analizamos el concepto de las ayudas de Estado en el Derecho europeo como base para entender el problema último que pretendemos analizar, lo que abordamos de una forma general a partir del estudio del concepto de ayuda de Estado, los requisitos exigibles para que la misma devenga incompatible con el ordenamiento europeo, las excepciones al régimen general de incompatibilidad y las consecuencias que pueden devenir si una determinada medida se considera como una ayuda de Estado ilegal.

Una vez analizado el régimen jurídico de la ayuda de Estado, en este segundo capítulo abordamos el estudio de una tipología concreta de las mismas, las ayudas de Estado fiscales, entendidas por tales las que se llevan a cabo utilizando como herramienta el sistema fiscal nacional de los Estados miembros en la medida en que es en el grupo donde después encajaremos la problemática de algunos Clubes de fútbol españoles que están siendo investigados por la Comisión Europea.

En el capítulo que cierra este estudio nos adentramos en los problemas del fútbol español expresión con la que, tras un breve análisis de la fiscalidad que le afecta, nos adentramos en las investigaciones abiertas en el seno de la Comisión europea para comprobar si varias medidas de apoyo público en favor de algunos clubes de fútbol profesional españoles que son de naturaleza fiscal se contraponen a las normas comunitarias sobre ayudas estatales.

A lo largo de todo el trabajo prestamos especial atención a normativa comunitaria (en particular a numerosos documentos de la Comisión) y a la jurisprudencia del TJUE que ha tratado estas cuestiones, utilizando un amplio elenco bibliográfico que nos ha permitido una mejor comprensión de la temática tratada.

METODOLOGÍA

Como punto de partida seleccionamos un tema objeto de análisis que nos resultaba especialmente atractivo porque además de estar de plena actualidad tiene una cierta trascendencia social en la medida en que el fútbol es un tema que interesa a toda la sociedad.

Una vez elegido el tema objeto del trabajo, en primer lugar llevamos a cabo una fase de recopilación de información con el fin de analizar en profundidad el tema seleccionado lo que nos obliga al estudio en profundidad de las ayudas de Estado, y en particular las que puedan tener naturaleza fiscal como base para entender el problema de fondo al que se enfrentan los Clubes de fútbol afectados por los expedientes abiertos por la Comisión europea.

Para la elaboración del trabajo ha sido necesaria la consulta de obras doctrinales (monografías y artículos doctrinales) publicadas en reconocidas revistas, siendo de un interés esencial la página web de las Instituciones Europeas donde se recogen la mayoría de los documentos utilizados que constituyen la base legal del tema analizado.

Asimismo, se ha revisado numerosa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la medida que a partir de la misma se consolidan el concepto y los requisitos de las ayudas de Estado, tema general en el que se inserta la cuestión que nos ha preocupado esencialmente.

Obtenida la información señalada la misma se somete a un proceso de selección mediante un análisis crítico dirigido a seleccionar aquella que nos ha facilitado el estudio en profundidad de la temática en cuestión.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AEAT. Agencia Estatal de la Administración Tributaria

Art./Arts. Artículo/Artículos

BOE. Boletín Oficial del Estado

CCFP. Convenio Colectivo de Fútbol Profesional

CE. Constitución Española de 1978

Cfr. Confróntese

CF. Club de Fútbol

Cit. Cita

CNC. Comisión Nacional de Competencia

CNMV. Comisión Nacional de Mercado de Valores

Coord. Coordinador

DA. Disposición Adicional

Dir. Director

DOUE. Diario Oficial Unión Europea

Etc. Etcétera

ET. Estatuto de los Trabajadores

IAE. Impuesto sobre Actividades Económicas

IEE. Impuestos Especiales

IRPF. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

IVA. Impuesto sobre el Valor Añadido

LDC. Ley Defensa Competencia

LGT. Ley General Tributaria

LO. Ley Orgánica

MP. Mutua Patronal

Núm. Número

p./pp. Página/Páginas

PIEM. Principio Inversor en una economía de mercado

PYME. Pequeña y mediana empresa

RD. Real Decreto

RDC. Reglamento Defensa Competencia

RGEC. Reglamento General de Exención por Categorías

RIRPF. Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

SAD. Sociedad Anónima Deportiva

ss. Siguietes

SS. Seguridad Social

SSTS. Sentencia Tribunal Supremo

STC. Sentencia Tribunal Constitucional

STJCE. Sentencia Tribunal Justicia Comunidad Europea

TC. Tribunal Constitucional

TCE. Tratado de la Comunidad Europea

TFG. Trabajo de Fin de Grado

TFUE. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE. Tribunal Justicia Unión Europea

UE. Unión Europea

UEFA. Unión de Asociaciones de Fútbol Europeas

Vid. Véase

Vol. Volumen

CAPÍTULO I LAS AYUDAS DE ESTADO

1. LAS AYUDAS DE ESTADO

1.1. Introducción

En este primer capítulo del Trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG) pretendemos acometer el análisis de las ayudas de Estado, en la medida en que es el punto de partida para entender el problema último que pretendemos analizar relacionado con las dificultades que actualmente están teniendo algunos Clubes de fútbol españoles que están siendo investigados por la Comisión Europea en la medida en que pueden estar beneficiándose de determinadas ayudas cuya legalidad se cuestiona.

En este capítulo analizaremos el concepto de ayuda de Estado, los requisitos exigibles para que la misma devenga incompatible con el ordenamiento europeo, las excepciones al régimen general de incompatibilidad y las consecuencias que pueden devenir si una determinada medida se considera como una ayuda de Estado ilegal.

1.2. Concepto

En un primer acercamiento al concepto de ayudas públicas o ayudas de Estado², lo primero que llama la atención es que la regulación comunitaria es ciertamente muy compleja³, tanto por su amplitud, como por la dispersión que presenta al desarrollarse en numerosos textos legales⁴; por si ello no fuera bastante el Tratado de Funcionamiento

² Desde un punto de vista terminológico cabe utilizar, de manera indistinta las expresiones “Ayuda pública” (comúnmente empleada en la doctrina española) y “Ayuda de Estado” o “Ayuda estatal” (generalmente utilizadas en la Unión Europea), si bien, como señala la Comisión Nacional de la Competencia cabría entender que, en puridad, la expresión “ayuda pública” es más amplia que la de “ayuda de Estado”, al englobar “tanto las ayudas significativas desde el punto de vista comunitario como otras ayudas que, por su reducido montante, no afectan al comercio intracomunitario y en consecuencia no se consideran ayudas de Estado en el sentido del Tratado de la Comunidad Europea, aunque reúnan no obstante el resto de elementos atribuibles a las ayudas de Estado incluido el potencial perjuicio a la competencia en los mercados afectados”. (A este respecto puede consultarse el *Informe anual sobre ayudas públicas de 2008*, disponible en la web de este organismo en concreto en <http://www.cncompetencia.es/Inicio/AyudasPublicas/Informes/tabid/218/Default.aspx>, p. 9.

³ Así la denomina, por ejemplo *la Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, de 8 de mayo de 2012*, COM (2012) 209 final, disponible en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0209:FIN:ES:PDF>, p. 9, apartado 22.

de la Unión Europea (en adelante, TFUE)⁵ no establece una definición precisa de esta categoría⁶, limitándose a ofrecer un conjunto de requisitos que de cumplirse por parte de cualquier medida que pueda tomar un Estado miembro de la Unión europea, dicha medida será considerada como una ayuda de Estado.

En el ámbito comunitario, debe tomarse como referente a este respecto lo estipulado concretamente en los artículos 107 a 109 del TFUE⁷ (que ya regulaban los antiguos artículos 87 a 89 del TCE de 1957)⁸, que parten del principio general de la incompatibilidad de las ayudas, si bien atemperado por las excepciones contempladas en la normativa comunitaria, habiéndose desarrollado en el aspecto procedimental por el Reglamento número 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999⁹, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (actual 107 TFUE) . Este Reglamento es, a su vez, se ha desarrollado por el Reglamento de la

⁴ Resulta muy recomendable por su constante actualización y complitud, la página web de la DG Competencia de la Comisión Europea, que también recoge las Decisiones adoptadas por la Comisión y que pueden consultarse en (http://ec.europa.eu/dgs/competition/index_es.htm y en http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/legislation.html.

⁵ En su versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el *Tratado de Lisboa*, firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009, C326/47, *DOUE* de 26 de octubre de 2012, que puede consultarse en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:326:FULL:ES:PDF>

⁶ La ausencia de definición de la Ayuda pública se advierte también en la Ley 15/2007, de 3 de julio, *de Defensa de la Competencia* (BOE, núm. 159, de 4 de julio de 2007) que contrasta en este punto con la derogada Ley 16/1989, de 17 de julio, *de Defensa de la Competencia*

⁷ Hasta la aprobación del TFUE (ver nota anterior) las Ayudas de Estado se regulaban en los artículos 87 a 89 del *Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea*. La última versión del Tratado introduce modificaciones de carácter más formal que material o sustantivo.

⁸ El Tratado de Roma, firmado en 1957, desde un primer momento intenta alcanzar la integración económica europea, con la creación de un mercado único basado en la libre circulación de mercancías, servicios y capitales. En este contexto el primitivo artículo 87 del *Tratado de Constitutivo de la Comunidad Europea* – actual 107 - declara incompatibles con el mercado común las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, que falseen o amenacen falsear la competencia, siempre que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, encomendando a la Comisión Europea la supervisión de estas Ayudas otorgadas por los Estados miembros, en aras de garantizar que no falseen la competencia y no supongan ventajas selectivas para las empresas beneficiarias dificultando el comercio intracomunitarios en detrimento del interés común, de suerte que es ella la que determina si una Ayuda es compatible con el mercado comunitario. Si bien la responsabilidad principal es de la Comisión Europea, también es posible que intervenga el Consejo y el control último corresponde al Tribunal de Justicia Europeo

⁹ DOUE L 83, de 27 de marzo de 1999, p. 1.

Comisión (CE) 794/2004, del 21 de abril de 2004¹⁰, que a su vez es modificado por el Reglamento (CE) núm. 1125 de la Comisión, de 23 de noviembre de 2009¹¹.

Por otro lado, también hay que tener bien presente que se establecen excepciones en el Reglamento 994/98 del Consejo, de 7 de mayo de 1998, sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea a determinadas categorías de ayudas de Estado horizontales¹² texto que debe ser analizado junto con el Reglamento (UE) núm. 733/2013 del Consejo, de 22 de julio de 2013, por el que se modifica el Reglamento (CE) núm. 994/98¹³.

Igualmente, el Reglamento 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, regula la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las denominadas ayudas de minimis¹⁴ a las que afecta también el Reglamento (UE) núm. 360/2012 de la Comisión, de 25 de abril de 2012, *relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de minimis concedidas a empresas que prestan servicios de interés económico general*¹⁵.

Por último, el Reglamento General de Exención por Categorías¹⁶ ha integrado una serie de Reglamentos anteriores ya derogados que desarrollaban individualmente las categorías de ayudas especificadas en el Reglamento 994/98.

¹⁰ Reglamento (CE) núm. 659/1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, DOUE L 140, de 30 de abril de 2004, p. 1.

¹¹ Por el que se modifica el Reglamento (CE) núm. 794/2004 de la Comisión por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE por lo que se refiere a la Parte III 2, Parte III 3 y Parte III.7 de su Anexo I, (DOUE L 308/5, de 24 de noviembre de 2009, p. 5)

¹² DOUE L 142, de 14 de mayo de 1998, p. 1.

¹³ Por el que se modifica el Reglamento núm. 994/98 del Consejo, sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea a determinadas categorías de ayudas estatales horizontales (DOUE L 204/11, de 31 de julio de 2013, p. 11).

¹⁴ DOUE L 379, de 28 de diciembre de 2006, p. 5.

¹⁵ DOUE L 114, de 26 de abril de 2012, p. 8.

¹⁶ Reglamento (CE) núm. 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías) (DOUE L 214, de 9 de agosto de 2008, p. 3.)

A las normas citadas se añaden un sinnúmero de Comunicaciones, Directrices y documentos de interpretación (que la doctrina denomina “*soft law*”¹⁷) de la Comisión Europea que materializan la complejidad señalada pero que, también es cierto, aclaran y matizan distintos aspectos que influyen en el concepto que nos preocupa y que se han hecho especialmente presentes en una época de crisis¹⁸ donde las empresas han tenido especiales problemas y resulta imprescindible el respeto a la libre competencia. A este respecto es importante destacar la voluntad de la Comisión Europea tiene de precisar con mayor rigor y “*con más detalle los conceptos clave relativos a la noción de ayuda, con el fin de contribuir a una aplicación más sencilla*”¹⁹ sin olvidar que la Comisión se limita a precisar cómo entiende y aplica las disposiciones del TFUE.

Centrándonos en éste último, en virtud de lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE, salvo que otra cosa dispongan los Tratados:

“serán incompatibles con el Mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma,

¹⁷ Se trata de una fuente del Derecho comunitario atípica. Entre estas destacan los actos que han venido colocándose bajo la expresiva denominación de *soft law*, concepto que aún no ofrece contornos precisos. Los actos que encajan en esta categoría responden a nombres varios, y que pueden ser vinculantes o no, se caracterizan porque muy a menudo producen consecuencias jurídicas para sus destinatarios. En efecto, se trata de actos que, como ocurre con las Circulares en el Derecho interno expresan la posición del órgano competente, posición que no siempre es simplemente declarativa sino que en ocasiones innova o se autolimita, de forma que sólo se podrá separar de ella en sus decisiones concretas dirigidas a los particulares motivando suficientemente el interés público que lo justifica. Las Ayudas de Estado es una materia donde pese a existir base bastante para elaborar un Reglamento del Consejo que regulase los procedimientos en la materia, la Comisión europea ha preferido usar *soft law*. (Para mayor abundamiento puede verse SNYDER, F.: *The Effectiveness of European Community Law: Institutions, Processes, Tools and Techniques*, C.M.L.R., 1993).

¹⁸ Desde esta perspectiva, presentan especial interés las Comunicaciones de la Comisión tituladas *La aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas adoptadas en relación con las instituciones financieras en el contexto de la actual crisis financiera mundial* (DOUE C 270/02, de 25 de octubre de 2008) *La recapitalización de las instituciones financieras en la crisis financiera actual: limitación de las ayudas al mínimo necesario y salvaguardias contra los falseamientos indebidos de la competencia* (DOUE C 10, de 15 de enero de 2009) la *Comunicación de la Comisión sobre el tratamiento de los activos cuyo valor ha sufrido un deterioro en el sector bancario comunitario* o (DOUE C 72, de 26 de marzo de 2009) , la *Comunicación de la Comisión sobre la recuperación de la viabilidad y la evaluación de las medidas de reestructuración en el sector financiero en la crisis actual con arreglo a las normas sobre ayudas estatales* (DOUE C 195, de 19 de agosto de 2009) o la *Comunicación de la Comisión, de 17 de diciembre de 2008, titulada «Marco temporal comunitario aplicable a las medidas de ayuda estatal para facilitar el acceso a la financiación en el actual contexto de crisis económica y financiera»*, que constituye el Marco temporal original (DOUE C 16 de 22 de enero de 2009).

¹⁹ Cfr. *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Modernización de las ayudas estatales en la UE*, de 8 de mayo de 2012 COM (2012) 209 final, que puede consultarse en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0209:FIN:ES:PDF>, p. 9, apartado 23.

que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

Como puede verse, mas que regular el concepto de ayuda de Estado señala cuáles de ellas pueden resultar incompatibles, lo que resulta susceptible de aplicación a una gran cantidad de ayudas otorgadas por parte de los Estados miembros, incluídas las de carácter fiscal, ya que pueden suponer una reducción de los costes o beneficios para las empresas falseando con ello la libre competencia²⁰.

Los apartados siguientes de este artículo²¹ consideran como compatibles o susceptibles de calificarse como tales determinadas categorías de ayuda. En general,

²⁰ La defensa de la competencia y del mercado común constituye, pues, una de las políticas más relevantes de la Unión Europea, de tal manera que la doctrina científica al identificar los fundamentos jurídicos y económicos de las políticas de liberalización comunitarias, resalta la importancia de tales principios puesto que el Mercado Común precisa de una lógica interna e institucional basada en la libre competencia, en el que las mercancías, los servicios, los capitales y las personas pudieran moverse sin trabas y del adecuado desarrollo de la libertad de competencia y del mercado interior dependerá el logro de los beneficios económicos que se les atribuye: la creación de puestos de trabajo, aumento de la inversión y del crecimiento económico, reducción de costes que redundará en beneficio de los consumidores, y, en definitiva, implicará, asimismo, un aumento de los ingresos públicos. Es decir, la competencia interna y comunitaria trae consigo un mayor bienestar para el conjunto de los ciudadanos de la Unión, por lo que su defensa ha de prevalecer frente a los intereses particulares de los Estados miembros. En este contexto, el TCE, y con posterioridad el TFUE sientan como principio general el de la incompatibilidad de las ayudas públicas con el principio de libre competencia y con el mercado común y, en la medida que pueden incidir en la igualdad y en la libertad de actuación de los operadores económicos, son objeto de observación y control por las instituciones comunitarias, en especial, por la Comisión.

²¹ 2. *Serán compatibles con el mercado interior:*

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. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra.

3. *Podrán considerarse compatibles con el mercado interior:*

a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;

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;

quedan salvaguardadas y se consideran compatibles con el Mercado común las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, o 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.

El artículo 108 del TFUE²², por su parte, regula los aspectos procedimentales del sistema de control de dichas ayudas señalando que corresponde a la Comisión Europea la evaluación de la compatibilidad con el mercado comunitario y el control de las ayudas públicas concedidas por los Estados miembros²³ y ello sin perjuicio de la labor que corresponde a las autoridades de defensa de la competencia de los Estados miembros²⁴.

En definitiva, y en lo que nos interesa destacar aquí, la Comisión Europea a través de la Dirección General de la Competencia se convierte en el garante fundamental de la competencia efectiva y el libre comercio entre los Estados miembros en condiciones equitativas, que se podrían ver afectados por la utilización indiscriminada de medidas selectivas por parte de los Estados miembros para favorecer o proteger determinadas

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 Unión en contra del interés común;

e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión”.

²³ Dentro de la Comisión Europea es la Dirección General de Competencia el órgano competente para aplicar las normas sobre ayudas estatales en general, encargándose otras Direcciones Generales de evaluar las ayudas en determinados sectores específicos.

²⁴ En el caso de nuestro ordenamiento interno las autoridades españolas de defensa de la competencia, con la aprobación de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia (en adelante, LDC) (BOE, núm. 159, de 4 de julio de 2007) y el Reglamento de Defensa de la Competencia(en adelante, RDC) aprobado por Real Decreto 261/2008, de 22 de febrero (BOE núm. 50, de 27 de febrero de 2008) han pasado a asumir un mayor protagonismo en esta materia La labor realizada por la Comisión Nacional de la Competencia (CNC) queda patente en los diversos informes anuales de ayudas públicas elaborados a partir del año 2008, que pueden verse en la web del organismo. Por otro lado dicha Comisión se sustituye recientemente por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, creada por la Ley 3/2013, de 4 de junio, *de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia*, (BOE núm. 134, de 5 de junio) y que entra en funcionamiento a partir de la Orden ECC/1796/2013, de 4 de octubre, *por la que se determina la fecha de puesta en funcionamiento de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia*, (BOE núm. 239, de 5 de octubre), que fija como fecha de comienzo de la puesta en funcionamiento de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia el 7 de octubre de 2013.

empresas o grupos de empresas en función de criterios de política económica estrictamente nacionales, al margen de los intereses comunes de la Unión Europea y del respeto de las libertades fundamentales del Tratado.

En definitiva, el control de las ayudas públicas previsto en este precepto se convierte en un instrumento fundamental para garantizar el juego de la libre competencia en el Mercado único y para conseguir la competitividad de la industria europea.

Por último, el artículo 109 del TFUE autoriza al Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, para adoptar los Reglamentos apropiados para dar correcto cumplimiento a los artículos 107 y 108, determinando las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 108 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento.

A la vista de estas disposiciones, que son las que el TFUE dedica a regular la materia, se constata, como ya dijimos, que lejos de consagrar una definición de ayuda de Estado a nivel comunitario²⁵, la normativa europea se centra en determinar cuáles de esas ayudas tienen la consideración de incompatibles o contrarias con el Derecho comunitario²⁶.

Esta es la razón última de que tenga que ser el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) el que trace con precisión los contornos de la figura de la ayuda pública, partiendo precisamente de estos tres preceptos del TFUE. De esta forma, el alto Tribunal nos ofrece un concepto de ayuda de Estado en el que han de concurrir los cuatro elementos o requisitos esenciales siguientes²⁷:

²⁵ Y ello a pesar de que en el *Reglamento (UE) núm. 733/2013 del Consejo, de 22 de julio de 2013*, (DOUE L 204/11, de 31 de julio, p. 11) afirma con rotundidad en su Considerando 2 que “la ayuda de Estado es un concepto objetivo definido en el artículo 107, apartado 1, del TFUE”.

²⁶ Puede verse este tema con mayor detenimiento en RIPOLL NAVARRO, R./FUERTES JIMÉNEZ, M., “El régimen de ayudas públicas: visión general y aspectos sustantivos”, Capítulo 17, en BENEYTO PÉREZ, J. M./MAÍLLO GONZÁLEZ ORÚS, *Tratado de Derecho de la Competencia*, Bosch, Barcelona, 2005, Vol. 2, p. 1155 y en RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J.A., “Crisis empresariales y ayudas estatales”, *Derecho de los Negocios*, marzo 2003, núm. 150, p. 13 y ss.

²⁷ Vid., entre otras, las Sentencias del Tribunal de Justicia de 24 de julio de 2003, *Altmark Trans y Regierungs- präsidium Magdeburg*, C-280/00, *Rec. p. I-7747*, apartado 74; Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 2004, asunto C-345/02, *Pearle y otros*, *Rec. p. I-7139*, apartado 33. Así lo recuerda también en fechas cercanas la Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2013, asunto C-677/11, que puede consultarse en la web <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?>.

- debe ser otorgada por el Estado o mediante fondos estatales;
- debe atribuir una ventaja al beneficiario;
- debe tener carácter selectivo para determinadas empresas; y
- debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros.

A su vez, este mismo órgano consagra el principio de incompatibilidad de las ayudas de Estado con el Mercado comunitario²⁸.

Los anteriores requisitos son objeto de distintos enfoques por parte de la doctrina²⁹ que, a su vez, añade dos requisitos o condiciones más a las anteriores que sumadas a las anteriores darían el siguiente resultado que resume M^a. A. DIAZ GÓMEZ³⁰ de la forma que sigue:

“Salvo que otra cosa dispongan los Tratados:

- las ayudas otorgadas... bajo cualquier forma;
- otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales;
- que falseen o amenacen falsear la competencia;
- favoreciendo a determinadas empresas o producciones;
- en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros“.

En todo caso y a la vista de la interpretación que se hace de este artículo 107.1 del TFUE, las ayudas, independientemente de la forma en que se concedan (rebaja de intereses, desgravación fiscal, préstamo, garantía, suministro de bienes o servicios en condiciones preferenciales, inyecciones de capital en condiciones que no serían

²⁸ Así lo afirma, RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J. M., , *La participación en el capital social como modalidad de ayuda pública a las empresas*, Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela 2002, pp. 64 y ss.

²⁹ Puede verse un resumen de las distintas posturas en RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J. M., *La participación en el capital social como modalidad de ayuda pública a las empresas*, cit, pp. 62 y ss.

³⁰ Cfr. DIAZ GOMEZ, M^a A.: “El control comunitario de las ayudas públicas y la aplicación de la normativa comunitaria sobre ayudas por los órganos jurisdiccionales nacionales como mecanismo para evitar la distorsión de la competencia y favorecer el funcionamiento eficiente de los mercados” en MATA SIERRA, M.T.(Dir) *Alternativas de financiación en época de crisis*, Ed. Lex Nova-Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, pág. 396 (BIB 2014\2).

aceptables por un inversor privado, etc.)³¹ si cumplen las condiciones descritas resultarán incompatibles con el Derecho comunitario, incompatibilidad que afecta tanto a las ayudas directas (subvenciones, préstamos a precios por debajo del interés del mercado, etc.), como a las indirectas (ventajas fiscales, condonación de deuda, etc.). La forma de la ayuda deviene irrelevante y en la práctica se ha ido ampliando progresivamente por la Comisión a los más diversos supuestos de intervención del Estado³².

Abundando en esta cuestión la jurisprudencia del TJUE ha establecido que el concepto de Ayuda de Estado “*comprende no solo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino las intervenciones que, bajo diversas formas, aligeran las cargas que normalmente pesan sobre los presupuestos de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen la misma naturaleza e idénticos efectos*”³³.

De esta forma, una norma fiscal que reduzca la carga impositiva de una empresa puede ser constitutiva de ayuda de Estado, y encontrarse dentro del campo del artículo 107, en este sentido según ha declarado el TJUE “*una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado*”³⁴.

En definitiva, según la jurisprudencia del TJUE por Ayuda estatal se debe entender toda medida, sea o no de carácter fiscal, que, siendo otorgada, de forma directa o indirecta, a través de recursos públicos, independientemente de la forma que éstos adopten, y/o por Entes públicos, reduce las cargas que habitualmente soportan sus

³¹ Cfr. COMISIÓN EUROPEA, XXX Informe sobre la Política de Competencia 2000 — SEC(2001) 694 final, Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 2001, apartado 302, p. 99.

³² Vid. RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J. M., *La participación...*, cit, p. 71.

³³ STJUE 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen In Limburg/ Alta autoridad Asunto 51/69, página 19 (versión inglesa)

³⁴ STJUE, 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, Asunto, C-387/92, párrafo 14.

beneficiarios, colocándolos por ello en un posición ventajosa respecto de sus competidores directos, sean nacionales y/o comunitarios ³⁵.

De esta forma, siempre que en una ayuda, de la modalidad que sea, concurren las condiciones expuestas ésta debería notificarse a la Comisión Europea para que valore si es compatible con el Derecho comunitario. No obstante, a fin de centrar los esfuerzos de control de la Comisión Europea sobre las ayudas públicas en aquellas que pueden afectar más seriamente a la competitividad en el Mercado comunitario y al comercio entre los Estados miembros, se ha previsto que determinadas ayudas estén exentas de notificación obligatoria.

1.3. Requisitos

Como ya pusimos de manifiesto, el artículo 107.1 del TFUE simplemente se limita a señalar cuáles son su origen y efectos para ser considerados como ayudas de Estado: de una parte, han de ser otorgadas por los Estados miembros o mediante fondos estatales y, de otra, han de afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros por falsear o amenazar falsear la competencia al favorecer a determinadas empresas o producciones.

La propia Comisión ha ido delimitando progresivamente el concepto de ayuda estatal a través de la delimitación de una serie de requisitos específicos necesarios según la UE para que una medida sea considerada como tal³⁶ sacados del artículo 107.1 del TFUE, que volvemos a recordar antes de proceder a su desarrollo:

- Tiene que ser otorgada por un Estado miembro o con recursos públicos
- Debe conceder una ventaja a sus beneficiarios
- Debe favorecer a determinadas empresas o producciones
- Debe afectar a la competencia y/o a los intercambios entre Estados

³⁵ Una definición similar a esta la ofrecen MARTINEZ CABALLERO y RUIZ ALMENDRA, cuando dicen que *“toda exención tributaria o beneficio de cualquier tipo, siempre que coloque a sus beneficiarios en una posición concurrencial más favorable que al resto de los contribuyentes, en tanto que operen en el mismo ramo, sector..., puede constituir una Ayuda de Estado incompatible con el mercado interior”* (Cfr. MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ ALMENDRAL, V.: “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades autónomas”, *Revista española de Derecho europeo*, núm. 20, 2006, pág. 597)

³⁶ Para un análisis detenido de los requisitos exigibles para que una medida se califique de ayuda de Estado incompatible remitimos a GARCÍA GUIJO, L.: “Las ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones”, *Dereito*, Vol. 21, núm. 2, 2012, págs. 100 y ss.

1.3.a) Ayudas otorgadas por el Estado o mediante fondos estatales.

El primero de los requisitos exigibles a la ayuda de Estado es que la misma se otorgue por un Estado y/o con recursos públicos, ya que son los únicos recursos de que éstos disponen. En virtud del art. 107.1 TFUE las ayudas deben ser "*otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales*" lo que impone aclarar el contenido de los dos conceptos que emplea el TFUE: Estado y Fondos estatales³⁷.

En primer término, el concepto de **Estado** ha sido interpretado por la jurisprudencia comunitaria en un sentido amplio, como sinónimo de Poder o Autoridad pública, lo que hace que queden incluidas no sólo las ayudas concedidas por la Administración Central del Estado, sino también las ayudas conferidas por las distintas Administraciones territoriales. En concreto y en lo que se refiere a España cabe entender por ayudas otorgadas por el Estado tanto las procedan de la Administración Central, como de Entes públicos territoriales diversos o institucionales (organismos autónomos, empresas públicas, fundaciones públicas...). Además, la jurisprudencia comunitaria ha comprendido dentro del término *Estado* tanto a los órganos ejecutivos, como a los legislativos³⁸.

En la práctica se ha venido efectuando una interpretación del concepto de ayudas estatales en el que quedarían incluidas no sólo las ayudas concedidas directamente por el Estado, sino también las conferidas indirectamente por medio de organismos o instituciones públicas o privadas sobre los que los poderes públicos ejerzan influencia dominante, si su actuación resulta imputable al Estado³⁹ (Sentencia del TJUE de 30 de mayo de 2013)⁴⁰.

³⁷ Sobre esta cuestión puede verse ARPIO SANTACRUZ, J. L., *Las ayudas públicas ante el Derecho europeo de la competencia*, Monografías Aranzadi, 2000, p. 93

³⁸ En esta línea lo afirma RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J. M., *La participación...*, cit., p. 282, recordando la STPI de 12 de diciembre de 1996, *Compagnie Nationale Air France c. Comisión*, asunto T-358/94, Rec. 1996, p. II- 2109, apartado 59), que lo expresó claramente.

³⁹ La distinción entre ayudas directas e indirectas se recoge en la temprana Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de marzo de 1977, *Steinike und Weiling c. República Federal de Alemania*, petición de decisión prejudicial planteada por el *Verwaltungsgericht* de Frankfurt, asunto 78/76, Rec. 1977, p. 595 y

Por otro lado, si la ayuda la concede un organismo independiente del Estado, con recursos generados exclusivamente por contribuciones voluntarias de personas privadas, como señalan M. WAELBROECK y A. FRIGNANI⁴¹ no quedaría sujeta al control comunitario. En este sentido nos encontramos sentencias como la Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 2004, a tenor de la cual: “*se desprende de una reiterada jurisprudencia que no cabe distinguir entre aquellos casos en los que el Estado concede directamente la ayuda y aquellos otros en los que la ayuda se concede a través de un organismo público o privado, que dicho Estado instituye o designa para gestionar la ayuda*”⁴².

Por último, se viene entendiendo que las ayudas financiadas con fondos comunitarios no tienen la consideración de ayudas estatales, por no tener el carácter de fondos estatales los fondos comunitarios⁴³, si bien deben ser notificadas a la Comisión Europea, sin perjuicio de que cumpliendo determinados requisitos⁴⁴ puedan quedar excluidas de tal obligación.

Por su parte, la expresión **fondos estatales** que aparece recogido en el art. 107.1 del TFUE, en una interpretación amplia de la Comisión⁴⁵ abarcaría tanto los fondos que

se reitera en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de noviembre de 1982 (*Comisión c. Irlanda*, asunto 249/81, *Rec.* 1982, p. 4005).

⁴⁰ Asunto C-677/11 (disponible en <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=es>), que tiene por objeto una decisión prejudicial planteada por el *Conseil d'Etat* (Francia). El Tribunal pone de relieve que el art. 107. 1 del TFUE tiene por objeto incluir en el concepto de ayudas “las ventajas concedidas directamente por el Estado, así como las otorgadas por medio de organismos públicos o privados, designados o instituidos por el Estado”, añadiendo que, amén de ser otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales, estas ayudas deben ser imputables al Estado”

⁴¹ Cfr. WAELBROECK, M., FRIGNANI, A., *Derecho europeo de la competencia* (versión española a cargo de Sáenz-Cortabarría Fernández, I., Morales Isasi, M., Bosch, Barcelona, 1998), pp. 342 y 343

⁴² Asunto C-345/02, apartado 34. *Vid.* <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=es>.

⁴³ En tal sentido, ARPIO SANTACRUZ, J. L., *Las ayudas públicas...*, *cit.*, pp. 100 y 101.

⁴⁴ Cfr *Reglamento (CE) de la Comisión núm. 1998/2006, sobre ayudas de minimis o Reglamento (CE) de la Comisión núm. 800/2008, Reglamento General de Exención por Categorías*

⁴⁵ Puede verse COMISIÓN EUROPEA, *XXXI Informe sobre la política de competencia 2001* — SEC(2002) 462 final, Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, p. 117.

proviene de los presupuestos estatales, como aquellos que proceden de los presupuestos de las demás Administraciones territoriales.

La medida concreta en la que puede consistir la ayuda concedida por el Estado o con cargo a fondos estatales, puede adoptar numerosas modalidades como subvenciones, reducciones de tipos de interés, instrumentos de capital-riesgo, préstamos en condiciones favorables, garantías de préstamos, desgravaciones fiscales, suministros de bienes y servicios en condiciones preferenciales, participación de autoridades públicas en empresas, etc.

La concreción de la expresión fondos estatales suscita problemas siendo fundamental discernir si con respecto del anterior, se trata de requisitos alternativos o acumulativos o lo que es igual, como sostiene M.A DIAZ GÓMEZ, “*si debe tratarse de ayudas procedentes del Estado y que supongan merma de los recursos públicos o si cabe también calificar como ayudas públicas las que procediendo del Estado no se financian con recursos públicos*”⁴⁶.

Pese a las disquisiciones doctrinales y la postura ambigua de las Instituciones comunitarias⁴⁷ partir de 1993 con las Sentencias del Tribunal de Justicia dictadas en los Asuntos *Sloman Neptun*⁴⁸ y *Kirsammer-Hack*⁴⁹, se establece que para calificar una medida como ayuda estatal la ventaja en la que consiste se debe financiar con recursos públicos fundamentalmente, lo que abarca todos los medios financieros a través de los cuales el sector público ayude a las empresas, con independencia de que estos medios sean o no activos permanentes del sector público. Para que se les considere ayudas estatales y para que las medidas se encuadren en el ámbito de aplicación de aquel

⁴⁶Cfr. DIAZ GOMEZ, M^a A.: “El control comunitario de las ayudas públicas y la aplicación de la normativa comunitaria sobre ayudas por los órganos jurisdiccionales nacionales como mecanismo para evitar la distorsión de la competencia y favorecer el funcionamiento eficiente de los mercados” en MATA SIERRA, M.T. (Dir.) *Alternativas de financiación en época de crisis*, Ed. Lex Nova-Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, págs. 381 y ss. (BIB 2014\2).

⁴⁷ Puede verse por todos RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J. M., *La participación...*, *cit.*, pp. 294 y ss.

⁴⁸ STJCE de 17 de marzo de 1993, *Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG c. Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG*, asuntos acumulados C- 72/91 y C-73/91, *Rec.* 1993, p. I-0887.

⁴⁹ STJCE de 30 de noviembre de 1993, *Petra Kirsammer-Hack c. Nurhan Sidal*, asunto C-189/91, *Rec.* 1993, p. I-6185.

precepto es suficiente con que los importes en cuestión permanezcan constantemente bajo control público y, por tanto, estén a disposición de las autoridades nacionales competentes⁵⁰.

Más recientemente, en el Asunto *Stardust*, el Tribunal de Justicia⁵¹ confirmó de nuevo que, para que constituya ayuda, el apoyo financiero debía proceder de fondos públicos; el mero hecho de que la empresa que otorgase los fondos fuese una empresa pública no resulta suficiente sino que el factor decisivo resulta ser que el Estado tuviese el control y lo ejerciese de forma efectiva sobre la empresa que desembolse los fondos. Salvo que esto pueda demostrarse, el apoyo financiero no puede imputarse al Estado y, por tanto, no es constitutivo de ayuda estatal⁵².

1.3.b) Ventaja económica para el beneficiario.

Se trata de un requisito que no figura en el tenor literal del artículo 107.1 TFUE, habiendo sido formulado por la jurisprudencia comunitaria.

En cuanto al concepto de beneficiario, la Comisión Europea parte de un concepto funcional de empresa beneficiada, siendo irrelevante la naturaleza pública o privada de la misma, o que sea persona física o jurídica. Lo que importa es que el destinatario desarrolle una actividad económica, de modo que una organización no lucrativa que realiza una actividad económica puede considerarse empresa para el Derecho comunitario; por su parte, el concepto de ventaja o beneficio económico al receptor se va dibujando por la Comisión y el TJUE⁵³, entendiéndose como tal una ventaja

⁵⁰ A este respecto pueden verse la Sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2000 sobre el Asunto *Ladbroke Racing Ltd y Comisión*

⁵¹ Asunto C-482/99, *Francia/Comisión* (Rec. 2002, p. I-4397).

⁵² En este caso concreto, a raíz de una serie de denuncias, la Comisión tuvo que examinar algunos elementos del dispositivo instaurado por el Gobierno alemán para incitar a los operadores a producir electricidad a partir de fuentes de energía renovables. Según este dispositivo, los distribuidores de electricidad se veían obligados a conectar a sus redes las instalaciones de producción de electricidad «verde». La obligación de conexión que se les imponía se completaba con la de adquirir dicha electricidad a un precio mínimo superior al vigente en el mercado. La Comisión consideró que, contrariamente a las alegaciones de los denunciantes, el dispositivo no implicaba ningún elemento de ayuda. A su juicio, si bien era cierto que otorgaba una ventaja económica a las empresas que producían electricidad a partir de fuentes renovables, esta ventaja no estaba financiada por recursos del Estado. A este propósito consideró irrelevante que la obligación de adquisición a precios regulados se impusieran a distribuidores entre los cuales figuraban algunas empresas públicas, porque todos los distribuidores, independientemente de su personalidad jurídica, estaban sujetos a las mismas restricciones.

⁵³ Aclara la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales* (2009/C85/01), *DOUE* C85/1, de 9 de abril de 2009, p. 3, apartado 12: que “*La jurisprudencia, las orientaciones de la Comisión y la práctica decisoria pueden*

económica generada por la ayuda que no se habría obtenido en el desarrollo normal de su actividad⁵⁴ y en condiciones normales de mercado⁵⁵.

En todo caso, las ayudas de Estado deben representar una ayuda para las empresas, reducir las cargas que generalmente gravan su presupuesto.

A este respecto, el Tribunal de Justicia proclamó que *“el concepto de ayuda es más general que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que bajo formas diversas alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos”*⁵⁶.

En la misma línea, ha puntualizado que *“la ayuda se define como una ventaja que las autoridades públicas confieren a una empresa, sin pago o mediante un pago que corresponde sólo en una pequeña medida a la cifra en que se puede valorar la ventaja. Una definición de este tipo abarca la asignación de recursos y la concesión de la exención al pago de costes que, de no ser por ella, tendría que soportar la empresa, lo que le permite ahorrar”*⁵⁷.

1.3. c) Carácter selectivo.

proporcionar a los órganos jurisdiccionales nacionales y a los demandantes potenciales ayuda valiosa referente al concepto de ayuda estatal”

⁵⁴ Vid. RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J.A., “Crisis empresariales y ayudas estatales”, *cit.*, p. 22.

⁵⁵ Cfr. *vr. gr.* Sentencia del TJUE de 24 de enero de 2012, asunto *Frucona Košice a.s.*, apartado 70, disponible en <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?>, en la que expresa: *“los requisitos que debe reunir una medida para incluirla en el concepto de “ayuda” en el sentido del artículo 107 TFUE no concurren si la empresa pública beneficiaria podía obtener la misma ventaja que se puso a su disposición mediante recursos del Estado en circunstancias que correspondan a las condiciones normales del mercado (Sentencia de 5 de junio de 2012, Comisión/EDF y otros, C-124/10 P, Rec. p. I-0000, apartado 78 y la jurisprudencia citada)”*

⁵⁶ STJCE de 23 de febrero de 1961, en el asunto 30/59 *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autoridad*, 30/59, *Rec.* 1961, pp. 1 y ss., especialmente p. 39.

⁵⁷ COMISIÓN EUROPEA, *XXX Informe sobre la Política de Competencia 2000*, *cit.*, apartado 314, p. 102. En todo caso remitimos para un análisis jurisprudencial más detenido acerca de la postura del TJUE a DIAZ GOMEZ, M^a A.: “El control comunitario de las ayudas públicas y la aplicación de la normativa comunitaria sobre ayudas por los órganos jurisdiccionales nacionales como mecanismo para evitar la distorsión de la competencia y favorecer el funcionamiento eficiente de los mercados” en MATA SIERRA, M.T. (Dir). *cit.*, págs. 403 y ss.

El tercero de los requisitos exige que la ayuda de Estado favorezca a una empresa o determinadas producciones, lo que supone que deba cumplir el requisito de selectividad respecto a las mismas que se define como una ventaja a su beneficiario, de la que no gozan las empresas competidoras. En definitiva, se trataría de una discriminación favorable de una empresa, grupo de empresas o producciones, con respecto de otras que se encuentran en una situación comparable.

Se debe distinguir entre las ayudas de Estado y las “*medidas de alcance general*”⁵⁸, que se aplican de forma real y efectiva y resultan accesibles a todos los agentes económicos que operan en el territorio de un Estado; por lo tanto, se aplican automáticamente a las empresas de todos los sectores económicos de un país y se extienden normalmente a todo el ámbito nacional como ocurriría, por ejemplo, con las medidas fiscales⁵⁹.

Y es que las Ayudas estatales en la medida en que demandan ventajas selectivas no se aplican a todas las empresas, sino a ciertas empresas, las que reúnan las condiciones o requisitos fijados por el Estado miembro⁶⁰, referidos, por ejemplo a un sector de actividad o a una zona geográfica⁶¹.

⁵⁸ En la delimitación de la Ayuda de Estado frente a las medidas generales, resulta esclarecedora la distinción efectuada por el Abogado General DARMON, en sus conclusiones en los asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91, *Sloman Neptun/Bodo Ziesemer*, Rec. 1993, p. I-887.

⁵⁹ Ejemplo de medidas generales de este tipo, diferentes por tanto de las ayudas, suelen ser, por ejemplo, las medidas fiscales aplicables a todo el territorio nacional (vr. gr. Asunto N 674/2001, Decisión de la Comisión de 13 de noviembre de 2001) No obstante, como recuerda la CNC en su Informe anual de 2009 (p. 7) que podría considerarse que existe selectividad cuando “*a pesar de esa pretendida generalidad, existiera un poder discrecional en las autoridades para llevarlo a término*”

⁶⁰ Así, en relación a un régimen de ayudas fiscales relativo a la concesión de reducciones fiscales a las inversiones realizadas en Madeira la Comisión estableció que las medidas concedían una ventaja selectiva, toda vez que las desgravaciones fiscales sólo se podían conseguir en caso de que el beneficiario estuviese registrado en Madeira y procediese a reinvertir total o parcialmente sus beneficios en la región de Madeira. Por consiguiente, calificó esta medida como ayuda en el sentido de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE (Asunto N 96/2000, Decisión de la Comisión de 28 de junio de 2000 (DOUE C 266 de 16 de septiembre de 2000).

⁶¹ En su decisión de iniciar la investigación formal sobre las compañías de seguros cautivos en las Islas Áland (C 55/2001), la Comisión estableció que concurría el criterio de selectividad dado que las empresas beneficiarias de una bonificación fiscal eran únicamente las que participaban en operaciones de seguros cautivos, y no los demás segmentos del sector seguros. *Vid. COMISIÓN EUROPEA, XXXI Informe sobre la Política de Competencia 2001, cit., p. 369.*

Por su parte, las medidas selectivas son aquellas cuyo impacto se circunscribe a un determinado territorio o sector empresarial. En resumen, solo podrá ser calificada como ayuda de Estado una medida selectiva. Según la Comisión y el TJUE la nota distintiva de la medida selectiva es que ésta debe establecer una excepción respecto del sistema fiscal general aplicable, siendo necesario que la excepción no encuentre justificación en la naturaleza o economía del sistema tributario.

En cuanto al no establecimiento de una diferencia respecto del régimen general aplicable lo primero que debe hacerse es establecer cual es dicho régimen siendo imprescindible determinar si la medida resulta una excepción al régimen general o no, con independencia de la forma que adopte.

El marco general no es necesariamente el territorio nacional donde se aplica la legislación común a todo el Estado sino que a partir de la STJUE de 6 de septiembre de 2006⁶², el ámbito de referencia puede ser un territorio inferior al nacional, permitiendo esto que medidas desarrolladas por Gobiernos regionales para su territorio puedan no ser consideradas como ayuda de Estado en determinadas circunstancias. De esta forma el TJUE reconoce la suficiente independencia de dicho Gobiernos Regionales respecto del Gobierno Central para que el territorio que deba considerarse como referencia sea el de su propia Región.

Nos encontramos así un tipo de selectividad regional que se basa en favorecer a determinadas empresas o producciones en base a su localización geográfica.

Otros tipos de selectividad que existen son la selectividad material, que es aquella que se refiere a un sector económico en concreto, a un sector de actividad económica; y la selectividad horizontal entendida como tal cuando una medida representa una ventaja para las empresas que cumplen determinados requisitos con independencia del sector económico al que pertenezcan⁶³.

⁶² Portugal/Comisión, Asunto C-88/03, párrafos 56 a 58 (Sentencia Azores)

⁶³ Por ejemplo, cuando se trate de ayudas destinadas únicamente a las PYMES.

Debe tenerse en cuenta además la proporcionalidad de la medida, ya que si una medida no es proporcionada al objetivo que persigue y en base al cual se pretende justificar no puede acogerse a la excepción para evitar ser calificada como ayuda estatal.

En definitiva, la selectividad es el elemento imprescindible junto a la necesidad de que la medida aligere las cargas de las empresas para que una medida se considere una ayuda de Estado.

1.3.d) Afectar a la competencia y/o a los intercambios entre Estados

Para que una medida financiada con recursos públicos y que conceda una ventaja a determinadas empresas pueda calificarse como ayuda estatal, de acuerdo con lo previsto en el art. 107.1 del TFUE cuyo objetivo es evitar la concesión de ayuda de Estado para salvaguardar el Mercado único, deberá tener incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, falseando la competencia en el comercio comunitario. Así si la ayuda no afecta al comercio entre los Estados miembros, sino que sólo tiene consecuencias en un Estado miembro no se considera ayuda estatal.

Para ser considerada como tal es suficiente con acreditar que la empresa beneficiada realiza una actividad económica en un mercado en el que existen intercambios comerciales entre Estados miembros, y que la ayuda tiene entidad suficiente como para afectar al comercio intracomunitario⁶⁴. De no afectar al comercio entre los Estados miembros se aplicaría la normativa nacional sobre ayudas públicas⁶⁵.

Aunque a priori se puede creer que solo las empresas grandes o las ayudas de determinada cuantía tienen un impacto sobre los intercambios entre Estados, la Comisión y el TJUE consideran que la cuantía es irrelevante mientras no supere los 200.000 € en tres años (ayudas de minimis), ayudas de las que el Reglamento (CE) n°

⁶⁴ COMISIÓN NACIONAL DE LA COMPETENCIA, *Informe anual sobre ayudas públicas de 2009*, cit., p. 8. *Vid.* COMISIÓN EUROPEA, *XXX Informe sobre la Política de Competencia 2000*, cit., p. 693. *Vid.*, por ejemplo, los asuntos acumulados C-393/04 P y C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium, Rec.* 2000, p. I-5293, apartados 33 a 36.

⁶⁵ BROSETA PONT, M.; MARTÍNEZ SANZ, F., *Manual de Derecho Mercantil*, 18ª edic., Vol. I, Tecnos, Madrid, 2011, p. 170.

1998/2006 establece: “se considera que estas ayudas no reúnen todos los requisitos del artículo 107.1”⁶⁶.

Una vez superada la cuantía de las ayudas de minimis, la Comisión y el TJUE consideran que sea cual sea la cuantía de la ayuda ésta va a tener un efecto perjudicial sobre la competencia e intercambios entre Estados.

Respecto al tamaño de la empresa, el requisito se cumplirá sea cual sea el tamaño de las empresas beneficiarias que podrían ser relativamente pequeñas⁶⁷. A esta conclusión se llega tras razonar que si bien no todas las empresas de un país miembro tienen capacidad económica para realizar sus operaciones a nivel intraeuropeo, esto no impide que existan empresas de otros Estados miembros que intenten expandir sus operaciones al mercado de otro país miembro.

En definitiva, el tamaño de la empresa y la cuantía de la ayuda no son relevantes, el efecto sobre la competencia y/o intercambios pueden ser presentes o futuros⁶⁸ y el beneficiario no tiene porqué tener actividad fuera de las fronteras de su Estado.

Con todo, este requisito de distorsión de la competencia y/o intercambios entre Estados tiene una importancia relativamente menor a los otros tres requisitos ya que se entiende que los Estados van a cumplir prácticamente siempre y de forma automática.

2. EXCEPCIONES AL RÉGIMEN GENERAL

Llegados a este punto debemos señalar que el artículo 107.1 del TFUE establece que las ayudas que cumplen los requisitos anteriores resultan incompatibles con el Mercado interior y con la construcción europea salvo que otra cosa se disponga en los Tratados. Ahora bien, la prohibición que se recoge en el art. 107 TFUE no es absoluta contemplando este precepto algunas excepciones a la regla de incompatibilidad.

⁶⁶ Artículo 2 del Reglamento (CE) nº 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas de minimis.

⁶⁷ A este respecto resulta interesante la Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2000 en el asunto C-156/98; asunto C-372/97 *Italia/Comisión*, Rec. 2002, p. I-2289, apartados 84 a 86; y asunto C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze y otros*, Rec. 2006, p. I-289, apartados 139 a 141. Vid. COMISIÓN EUROPEA, *XXX Informe sobre la Política de Competencia 2000*, cit., p. 104.

⁶⁸ STJUE 06.07.1995, Heracles, Asuntos T-447/93, T-448/93 y T-449/93, párrafos 139, 140 y 141.

Así, en los apartados 2º y 3º del artículo 107 se recogen una serie de medidas que suponen o pueden suponer una excepción a dicho régimen, por lo que son compatibles con el Derecho Europeo. Asimismo, por decisión del Consejo Europeo, determinadas ayudas pueden resultar compatibles basándose en la concurrencia de circunstancias excepcionales. Todas ellas pueden ser objeto de la siguiente sistematización:

2.1. Ayudas susceptibles de compatibilidad con el Derecho Europeo: artículos 107.2 y 3 TFUE

En primer término, debe diferenciarse entre las ayudas que automáticamente son compatibles con el Derecho Europeo (apartado 2º del artículo 107) y las que pueden llegar a serlo (apartado 3º del artículo 107) siendo común a ambas que deben ser notificadas a la Comisión de forma previa a su entrada en vigor.

Desde el punto de vista de la pertinencia de las excepciones que recoge el Tratado existe una clara diferencia entre las automáticas y las no automáticas de forma que las primeras están relacionadas con la protección de grupos de consumidores y con la reparación de daños causados por desastres naturales o similares (parece pesar en ambas más lo social que lo económico) y las segunda se caracterizan porque el elemento que más peso tiene es el económico frente al social, todas las excepciones⁴³ giran en torno a conceptos como el desarrollo económico, realización de proyectos, desarrollo de determinadas actividades y promoción y conservación de la cultura y del patrimonio.

En definitiva, la principal diferencia entre las medidas automáticamente compatibles y las susceptibles de ser compatibles es que en las primeras la Comisión solo debe verificar, tras la notificación, que dichas ayudas se adaptan a la excepción y son proporcionales al fin. En cambio, en las susceptibles de ser compatibles, una vez recibida la notificación, debe analizar la adecuación, proporcionalidad y necesidad de la medida, y si cumple estas premisas entonces dará su visto bueno a la compatibilidad de la medida con el Derecho Europeo.

2.1.a) Ayudas automáticamente compatibles (artículo 170.2º)

Por declaración expresa y tajante del artículo 107.2 del TFUE, ciertas ayudas estatales, pese a reunir las características propias de las mismas, entre ellas la de favorecer a determinadas empresas y no a otras, ser susceptibles de falsear la competencia y afectar al comercio entre Estados miembros, se declaran compatibles con el Mercado interior. Se trata de las siguientes:

- ❖ Ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminación. Basadas en el origen de los productos.
- ❖ Ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional
- ❖ Ayudas concedidas con el 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 división⁶⁹.

El precepto referido formula la regla de la compatibilidad y, por tanto, la admisibilidad automática con el Mercado común respecto a los tipos de ayudas taxativamente recogidos.

Esta compatibilidad automática y *ope legis* que se consagra en esta norma supone que en estos casos la Comisión se limita a comprobar que se cumplen los requisitos de la excepción en la cual se amparan para aceptar que son compatibles con el Tratado una vez recibida la notificación⁷⁰.

Una vez que se comprueba que cumple los requisitos la Comisión puede no aceptar la compatibilidad automática si considera que la medida no es proporcional al fin perseguido.

⁶⁹ Como señala CRUCELEGUI GÁRATE, esta excepción está totalmente desfasada hoy en día, y lo único que la mantiene en el TFUE es la firme oposición de Alemania a su eliminación. “El control de las ayudas públicas en la Unión europea”, *Economiak, Revista Vasca de Economía*, núm. 61, 2006, pp.. 136 y ss.

⁷⁰ *Vid.* RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J. A., “Crisis empresariales...”, *cit.*, p.14.

2.1.b) Ayudas que pueden llegar a ser compatibles a juicio de la Comisión (artículo 170.3º):

Algunas ayudas pueden ser compatibles con el Mercado interior pero deben ser analizadas previamente por la Comisión quien tras el examen individual y a la vista de la justificación aportada puede considerar que resultan compatibles y, consiguientemente, autorizarlas. Así pues, a diferencia del supuesto contemplado en el art. 107.2 del TFUE, no se prevé una compatibilidad automática, sino que la decisión corresponde a la Comisión Europea que determinará si existe justificación suficiente para la concesión o no. De ahí que se afirme que el 107.3 formula determinadas “*excepciones facultativas o potestativas*”. Según este precepto podrán considerarse compatibles con el Mercado interior:

- ❖ *“a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;*⁷¹
- ❖ *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;*⁷²
- ❖ *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 Unión en contra del interés común*⁷³;

⁷¹ En este supuesto relativo a la promoción de regiones menos desarrolladas se apoyaron las ayudas para los nuevos Estados miembros que se adhirieron en 2004. Además, con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, se hace referencia explícita, asimismo, a las regiones periféricas de ultramar de la Unión Europea, mencionadas en el artículo 349 del TFUE. Vid. http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.3.3.pdf.

⁷² Por ejemplo, las ayudas concedidas en relación con la crisis financiera se evalúan por la Comisión Europea encajándolas en este supuesto. Vid. www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.3.3.pdf.

⁷³ Mención aparte merece la excepción de 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 Unión en

- ❖ e) *las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión. ”*

Sea del tipo que sea la medida debe considerarse necesaria para lograr el fin perseguido y resultar indispensable para lograrlo, si la ayuda cumple estos dos requisitos se debe certificar que también es proporcional al fin que se persigue.

Las ayudas de estado amparadas bajo el artículo 107.3 TFUE pueden clasificarse, en función de las normas de derecho derivado que les son aplicables y que aclaran en qué condiciones este tipo de ayudas resultan admisibles, en tres apartados⁷⁴:

b.1. Normas horizontales

Son aquellas aplicables a todos los sectores. La Comisión ha adoptado este tipo de normas para las siguientes categorías de ayudas:

a) Ayudas regionales (apartados a) y c) del art. 107 TFUE)

El régimen vigente se contiene en la Comunicación de la Comisión *Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020*⁷⁵ y se refiere a regiones con nivel de vida anormalmente bajo o alto desempleo en comparación con la Unión Europea. Y en el apartado c) se concede a los Estados miembros la posibilidad de ayudas a regiones desfavorecidas comparadas con la media nacional.

Los Estados miembros deben notificar la ayuda regional, a excepción de aquellas ayudas que cumplan las condiciones establecidas en los Reglamentos de exención por categorías⁷⁶ adoptados por la Comisión con arreglo al artículo 1 del Reglamento (CE)

contra del interés común” (art.107.3.d)”, pues debido al fin principalmente social que persigue parece encuadrarse mejor en el apartado 2º, junto a las medidas automáticamente compatibles con el Tratado.

Sin embargo es cierto que hay un cierto riesgo de que, tras el envoltorio de la promoción de la cultura, se beneficie a determinados sectores económicos nacionales frente a sus competidores europeos, lo que puede explicar porque se ha dejado en el apartado 3º.

⁷⁴ Seguimos aquí de forma muy aproximada la clasificación ofrecida por J.L CRUCELEGUI GÁRATE (en “El control de las ayudas públicas en la Unión europea”, . *cit.*, p. 160), que no es más que un reordenamiento de los tipos de ayudas que se contemplan en el artículo 1 del Reglamento (CE) 659/1999 del Consejo. .

⁷⁵ Bruselas, 28 de junio de 2013, C (2013) 3769 final.

⁷⁶ *Reglamento General de Exención de Categorías* CE 800/2008, de 6 de agosto, de la Comisión (en adelante RGEC).

núm, 994/98 del Consejo, de 7 de mayo de 1998, sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea a determinadas categorías de ayudas de Estado horizontales (Reglamento de habilitación⁷⁷).

b) Ayudas dirigidas a sectores específicos.

Este tipo de ayuda sectorial y, en su caso, los criterios de exención a los que se sujetan las mismas aparecen dispersos en numerosos textos, referidos a cada uno de los sectores⁷⁸, debiendo destacarse la existencia de Comunicaciones y Directrices referidas, entre otros sectores, a los siguientes: producciones del sector audiovisual; servicios públicos de radiodifusión; electricidad (costes de transición a la competencia); servicios postales; construcción naval; acero; y banda ancha.

En los distintos textos reguladores de este tipo de ayudas encontramos la misma idea de base que es que para que las ayudas sean aceptables, no deben tender a preservar el *statu quo* manteniendo excesos de capacidad, sino que deben ir dirigidas a recuperar la viabilidad a largo plazo, resolviendo los problemas estructurales y deben ser decrecientes y proporcionadas⁷⁹.

c) Ayudas horizontales.

Se trata de ayudas que benefician a todos los sectores económicos. Entre ellas cabe mencionar como ejemplo, las relativas a la investigación y el desarrollo, las pequeñas y medianas empresas, la protección del medio ambiente, el saneamiento y la reestructuración de empresas en dificultades y el empleo. Este tipo de ayudas horizontales se regularon inicialmente por numerosos textos, de distinta naturaleza; no obstante, con apoyo en el Reglamento del Consejo (994/98), 7 de mayo de 1998, dictado con base en el art. art. 109 TFUE la Comisión dictó el Reglamento de exención por categorías (Reglamento (CE) núm. 800/2008), declarando algunas ayudas compatibles, dispensándolas así de la obligación de notificación.

Con todo, determinadas ayudas se siguen regulando por otras directrices y comunicaciones. Así, entre otras, las ayudas de salvamento y reestructuración de

⁷⁷ DOUE L 142 de 14.5.1998, p. 1.

⁷⁸ Vid. http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.3.3.pdf, donde se enumeran las Comunicaciones y Directrices específicas que se refieren a cada uno de los sectores citados.

⁷⁹ Vid. http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.3.3.pdf.

empresas en crisis, las ayudas a las pequeñas y medianas empresas⁸⁰, las ayudas para el empleo⁸¹, las ayudas a la formación⁸² las ayudas de capital riesgo⁸³ o las ayudas para servicios de interés económico general⁸⁴.

Además para las ayudas de investigación y desarrollo y las ayudas a favor de la protección del medio ambiente⁸⁵ deben observarse los marcos comunitarios específicos⁸⁶.

d) Disposiciones provisionales para hacer frente a la crisis financiera.

Con la finalidad de hacer frente a la crisis económica y financiera desde el año 2008 se vienen dictando distintas normas para impulsar la competitividad y acomodar el régimen de ayudas a este nuevo contexto económico. Entre estas disposiciones conviene dejar constancia de las normas publicadas en 2008 relativas a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas adoptadas en relación con las instituciones financieras; del Marco temporal aplicable a las medidas de ayuda estatal para facilitar el acceso a la financiación, publicado en 2009; o las normas sobre la recapitalización de las instituciones financieras⁸⁷ que encuentran apoyo, lógicamente, en el art. 107, apartado 3, letra c) del TFUE⁸⁸.

b.2. Normas sectoriales

⁸⁰Reguladas en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y reestructuración de empresas en crisis, publicada en el DOUE de 1 de octubre de 2001, con referencia 2001/c 211/02, y prórroga de las mismas por Comunicación de la Comisión 2009/C 156/02, publicado en el DOUE de 9 de julio

⁸¹ Reguladas en el RGEC y el Marco comunitario sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación, publicadas en el DOUE de 30 de diciembre de 2006, con referencia 2006/C 323/01.

⁸² Reguladas en el RGEC

⁸³ Reguladas en el RGEC

⁸⁴ Reguladas en el RGEC y Directrices comunitarias sobre ayudas estatales y capital de riesgo para pequeñas y medianas empresas, publicadas en el DOUE de 18 de agosto, con referencia 2006/C 194/02

⁸⁵ Reguladas en el RGEC y Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente, publicadas en el DOUE de 1 de abril de 2008, referencia 2008/C 223/02

⁸⁶ Puede verse la referencia a los distintos textos en http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.3.3.pdf.

⁸⁷ Esta normativa puede verse en este trabajo en el apartado referente a la normativa comunitaria aplicable a las ayudas.

⁸⁸ Vid. http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_3.3.3.pdf.

Existen unos sectores especiales fuera del ámbito de la Dirección General de Competencia frente a los sectores generales en los que existen normas específicas para los sectores de la producción audiovisual, la radiodifusión, electricidad, servicios postales, construcción naval, siderurgia y banda ancha de internet.

En cuanto a los instrumentos de ayuda específicos la Comisión ha publicado también una serie de Comunicaciones relativas a ayudas de Estado en forma de garantías, ayudas de Estado en la venta de terrenos y edificios por parte de las autoridades públicas, aseguramiento del crédito a la exportación o ayuda fiscal en la imposición directa de las empresas.

2.2. Ayudas compatibles por circunstancias excepcionales

Además de las excepciones anteriores, el art. 108.2, tercer párrafo del TFUE; regula la posibilidad de que, por decisión del Consejo, basada en la concurrencia de circunstancias excepcionales, puedan existir otro tipo de ayudas compatibles con el Tratado. Conforme a la dicción literal de este precepto:

“A petición de un Estado miembro, el Consejo podrá decidir, por unanimidad y no obstante lo dispuesto en el artículo 107 o en los reglamentos previstos en el artículo 109, que la ayuda que ha concedido o va a conceder dicho Estado sea considerada compatible con el Mercado interior, cuando circunstancias excepcionales justifiquen dicha decisión...”

Conforme a lo dispuesto en este artículo, el Consejo puede autorizar excepcionalmente ayudas de estado que no cumplan los requisitos establecidos por el artículo 107 del TFUE y por lo tanto no encajan en los supuestos regulados en este precepto, ni en los reglamentos de desarrollo, justificándose esta situación en función de la necesidad del Estado solicitante y el análisis realizado por el Consejo por unanimidad.

La consideración como compatible por el Consejo presupone que lo solicite el Estado miembro y que se produzcan circunstancias excepcionales que puedan justificarla. A este propósito, será el Estado miembro que proyecta la concesión o ha concedido la ayuda el que debe acreditar que concurren esas circunstancias

excepcionales que hacen necesaria la medida. Y finalmente la decisión de que la ayuda es compatible debe adoptarla el Consejo por unanimidad.

3. CONSECUENCIAS DE LA INCOMPATIBILIDAD DE UNA AYUDA DE ESTADO CON EL DERECHO COMUNITARIO

Como dijimos con anterioridad, la Comisión Europea es la encargada de la evaluación y control de las ayudas y de determinar su compatibilidad o no con el Mercado interior. Con tal finalidad deben notificársele los proyectos de ayudas, para que pueda realizar lo que se denomina “test de compatibilidad”⁸⁹, mediante el cual la Comisión determinará si la medida proyectada puede calificarse como Ayuda estatal y si encaja en alguno de los supuestos que justificarían su autorización, previstos en el TFUE. Así, en el art. 108.3 del TFUE –antes art. 93.3 del Tratado CE-, se afirma que:

“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 interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva”.

De esta forma, la Comisión realizará sus actuaciones respetando la normativa comunitaria y, de forma especial el Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999 *por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE*⁹⁰, reglamento que regula el examen de la notificación, las Decisiones de la Comisión y el procedimiento aplicable a las ayudas ilegales, incluyendo la “decisión de recuperación” de la ayuda considerada ilegal.

⁸⁹ A este respecto puede verse el apartado 25 de las *Directrices sobre ayudas de Estado al transporte aéreo [Aplicación de los arts. 92 y 93 del TCE y del art. 61 del Acuerdo EEE a las ayudas estatales en el sector de la aviación (DOCE C 350, de 10 de diciembre de 1994, p. 7)*

⁹⁰ DOUE L 83/1 de 27 de marzo de 1999, p. 1. Debe tenerse en cuenta, además, el Reglamento de la Comisión (CE) 794/2004, del 21 de abril de 2004, *por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE*, DOUE L 140/1, de 30 de abril de 2004, p. 1; Reglamento (CE) núm. 1125/2009 de la Comisión, de 23 de noviembre de 2009, por el que se modifica el Reglamento (CE) núm. 794/2004 de la Comisión *por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE por lo que se refiere a la Parte III 2, Parte III 3 y Parte III.7 de su anexo I*, DOUE L 308/5, de 24 de noviembre de 2009, p. 5.

En la determinación de la compatibilidad de las ayudas con el Derecho comunitario, las instituciones europeas han ido formulando algunos principios generales⁹¹ que determinan que la ayuda concreta resulte compatible con el Mercado único entre los que destacan⁹²: el principio de interés comunitario que alude a que el contenido de las ayudas proyectadas se evaluará atendiendo al interés de la Comunidad considerada en su conjunto y no sólo al interés que pueda tener el Estado que la otorga; el de necesidad que significa que la autorización dependerá de que la finalidad –legítima- que se propone con la ayuda proyectada sólo puede conseguirse con dicha ayuda; el de proporcionalidad que implica que la cuantía que represente la ayuda prevista debe ser la mínima imprescindible para alcanzar la finalidad perseguida con la misma; y el de transparencia que supone que la evaluación y, en su caso, la declaración de compatibilidad de la ayuda propuesta que va a depender de que se proporcione a la Comisión Europea suficiente información sobre sus características (sujetos a los que se dirige, tipo de medida, cuantía, finalidad, etc.).

Respecto al procedimiento concreto los Estados miembros de la UE están obligados a notificar a la Comisión Europea la intención de otorgar una nueva ayuda o modificar un régimen de ayudas ya existentes. Tras la notificación ésta comprueba que las ayudas son compatibles con el Derecho europeo y si lo son aprueba que el Estado interesado conceda o modifique la ayuda.

Nunca un Estado puede otorgar una ayuda nueva o modificar una existente sin la aprobación de la Comisión (con la excepción de las ayudas automáticamente compatibles con el TFUE que vimos en un epígrafe anterior).

Esta obligación de notificar antes de conceder o modificar ayudas por un Estado miembro da lugar a una clasificación de éstas en función de si han sido o no notificadas y de si son previas o posteriores a la entrada en vigor del Tratado. De esta forma tendríamos:

⁹¹ Vid. RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J.A., “Crisis empresariales y ayudas estatales”, *Derecho de los Negocios*, núm. 150, marzo de 2003, p.14, y VALLE GÁLVEZ, A: “Las ayudas de Estado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C./LIÑAN NOGUERA, D.G. (dir.): *Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*, Cívitas, 1993, p. 900, nota 59, que habla de ellos como condiciones generales de la derogación.

⁹² Vid. RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J. A., “Crisis empresariales...”, *cit.*, p.14, a quien seguimos en este punto.

- **Ayudas notificadas:** que sería cualquier tipo de ayuda, o modificación de una ya existente, que ha sido notificada a la Comisión, cumpliéndose con ello la obligación a cargo del correspondiente Estado miembro.
- **Ayudas no notificadas o ilegales:** que se correspondería con cualquier ayuda, o modificación de una ya existente, que no ha sido notificada a la Comisión y que, por tanto, se considera ilegal por contravenir la normativa Comunitaria
- **Ayudas ya existentes:** que sería toda ayuda anterior a la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo que siga siendo aplicable con posterioridad a la misma.

El procedimiento para llevar a cabo la notificación conlleva los siguientes trámites:

Primero: Notificación

El Estado miembro que concede la ayuda notifica la circunstancia a la Comisión a través de un impreso normalizado con anterioridad a la aplicación de la misma. Si se trata de modificaciones menores de ayudas ya existentes se tramita mediante un sistema simplificado siempre que la Comisión sea informada regularmente de la ejecución de la ayuda existente.

Segundo: Solicitud de información adicional:

Si la notificación está incompleta, la Comisión solicita información adicional que debe facilitarse en un plazo de veinte días.

Tercero: Examen y decisión:

Una vez que la Comisión dispone de toda la información, tiene un plazo de 2 meses para examinar la ayuda y tomar una decisión. La decisión puede ser no formular objeciones por lo que el Estado puede ejecutar la medida, o iniciar una investigación formal si alberga dudas sobre la compatibilidad de la ayuda con el Mercado común. Se realiza por la Comisión la publicación de la descripción de la ayuda en el Diario Oficial de la Unión Europea y su página web para que los interesados formulen las observaciones que crean convenientes. Tras finalizar la investigación tomarán la decisión definitiva que puede ser positiva (se autoriza), negativa (se deniega) o positiva

condicional (puede ejecutarse pero bajo determinadas condiciones). La decisión puede recurrirse ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El apartado 2º del artículo 108 establece que si la Comisión comprueba “*que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el Mercado interior en virtud del artículo 107, 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 [...]*”.

De la aplicación de este artículo a la clasificación de ayudas que distingue entre notificadas y no notificadas se deduce, en primer lugar, que en el caso de las ayudas notificadas, si tras recibir la notificación por parte de un Estado miembro de su intención de otorgar o modificar una ayuda, y después de su análisis la Comisión considera que contraviene el Derecho comunitario, ésta obligará al Estado interesado a suprimirla o modificarla para que sea compatible ya que de lo contrario no puede llegar a ser efectiva.

En cambio, si la ayuda considerada incompatible no ha sido notificada por el Estado interesado, no habiendo éste informado a la Comisión y se ha concedido la misma a los beneficiarios recibiendo éstos fondos estatales, el procedimiento a seguir en este caso consiste en la recuperación provisional (solo puede hacerse si concurre que no existan dudas sobre el carácter de ayuda de la medida, que sea urgente actuar y que exista un grave riesgo de causar un perjuicio considerable e irreparable a un competidor), o definitiva de la ayuda concedida según lo establecen los artículos 11 y 14 del Reglamento (CE) 659/1999.

Mediante este “método de recuperación” la ayuda debe recuperarse del beneficiario sumándose unos intereses y de acuerdo a los procedimientos nacionales⁹³. Puede perjudicar gravemente al beneficiario ya que la cantidad puede ser muy elevada y puede no disponer de liquidez para hacer frente a su devolución, siendo el responsable en todo caso el Estado otorgante que no ha seguido el trámite necesario para la concesión.

⁹³ Artículo 14 del Reglamento (CE) 659/1999 del Consejo

En definitiva, dado que toda la responsabilidad es del Estado otorgante, incluyendo ya el hecho de no haber notificado la ayuda, no debería reclamarse su recuperación a los beneficiarios. Debe buscarse un equilibrio entre la protección del comercio e intercambio entre Estados, castigo al Estado otorgante por incumplir el Derecho Europeo y salvaguarda de los beneficiarios de las ayudas, que no son responsables de la negligencia con la que actúa el Estado al que pertenecen.

La solución mejor dentro de lo posible sería obligar al Estado a que recupere la ayuda, pero reclamándosela al beneficiario de forma fraccionada en sucesivos períodos para así evitar un desequilibrio financiero grave para el beneficiario.

En aquellos Estados que sean federales corresponde al Gobierno central, único responsable ante la UE, la obligación de actuar coordinadamente con sus niveles subcentrales de Gobierno, asegurándose de que éstos no conceden ninguna ayuda que pueda ser contraria al Derecho europeo.

El procedimiento de recuperación de las ayudas se basa en una colaboración entre los Estados miembros y la UE, de forma que si éstos ponen trabas a dicha recuperación se pierde gran parte de la eficacia de este método. Esta situación preocupa a la Comisión quien debido a la ampliación de la Unión Europea y a la existencia de normas sobre ayudas estatales más numerosas y complejas dice en el Plan de Acción de Ayudas Estatales 2005-2009⁹⁴ que *“la eficacia y credibilidad del control de las ayudas estatales presupone una aplicación correcta de las decisiones de la Comisión, especialmente por lo que se refiere a la recuperación de las ayudas estatales ilegales e incompatibles. La experiencia reciente demuestra que la aplicación de las decisiones por las que se ordena a los Estados miembros la recuperación de la ayuda no es satisfactoria y, por otra parte, que a veces los Estados miembros no aplican correctamente las decisiones condicionadas o positivas [...]”*⁹⁵.

⁹⁴ Documento de la Comisión COM (2005) 107, de 7 de junio

⁹⁵ Plan De Acción De Ayudas Estatales. Menos ayudas estatales con unos objetivos mejor definidos: programa de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005-2009. COM (2005) 107 final, párrafo

Las directrices de este Plan son las siguientes:

1. Ayudas estatales menos numerosas y más específicas: mediante las prioridades de la Estrategia de Lisboa
2. Enfoque económico más preciso: Reglamento CE 1998/2006 de 15 de diciembre (de minimis) y la Comunicación relativa a la aplicación de los artículos 87 y 88 del TCE a las ayudas estatales otorgadas en forma de garantía
3. Procedimientos más eficaces para simplificar y reducir los trámites: Reglamento de minimis, Reglamento CE 271/2008, de 6 de agosto, de la Comisión y la modificación del Reglamento 794/2004, de 21 de abril, por Reglamento 271/2008, de 30 de enero, para simplificar el procedimiento de notificación.
4. Reparto de responsabilidades entre la Comisión y los Estados miembros: Código de Buenas Prácticas para los procedimientos de control de las ayudas estatales.

En la actualidad, toda ayuda de Estado, como norma general, está sujeta al deber de notificación, ya sea del artículo 107.2 del TFUE o del artículo 107.3 TFUE, pero en el caso de las primeras la Comisión debe autorizar la concesión de la ayuda automática si se encuadra en unos de los supuestos del artículo 107.2.

Tras la elaboración del Plan anterior el requisito de notificación se ha flexibilizado, no siendo necesario en los asuntos que menos falsean la competencia en virtud de su cuantía por no ser ayuda estatal, y a asuntos en los que es posible determinar fácilmente su compatibilidad con el Mercado interior comunitario. El resto de asuntos deben notificarse previamente a la aprobación de la ayuda. El procedimiento de evaluación de la compatibilidad podrá ser global o detallado en función del grado de falseamiento de la competencia que la ayuda podría implicar:

- Global: utilizado en la mayoría de los casos, realizándose la evaluación económica en bloque.
- Detallado: reservado para los supuestos en que más se puede falsear la competencia, en los que se verificará la justificación económica de la ayuda caso por caso.

Existen supuestos, como ya se ha expuesto, de exención del deber de notificación:

- **Regla de minimis**: fija un umbral de ayuda por debajo del cual se considera que la alteración del mercado no es suficiente para que se trate de una ayuda de Estado. Por ello, se encuentra exenta de notificación. Pero esta regla no es aplicable a las empresas dedicadas a los sectores de pesca, carbón, producción primaria de productos agrícolas, adquisición de vehículos de transporte de mercancías por carretera o las empresas en crisis. El límite de ayuda se encuentra en 200.000 € por empresa por un periodo de tres ejercicios fiscales. Son los Estados miembros quienes tienen la responsabilidad de establecer los instrumentos de control necesario del límite máximo acumulado por empresa.
- **Exención por categorías**: la obligación de notificación se sustituye por un informe del Estado miembro que concede la ayuda a la Comisión con una descripción sucinta de la medida en veinte días laborables a partir de su aplicación y la publicación en Internet del texto íntegro.

De todo lo anterior se deduce que a diferencia de las libertades fundamentales, en el caso de las Ayudas de Estado no es necesario que exista un conflicto entre dos Estados miembros⁵⁶ para que intervengan la Comisión y el TJUE, basta únicamente con que una medida nacional sea calificada como ayuda de Estado y de esta forma afecte a toda la UE.

Una medida que vulnera las libertades fundamentales puede a su vez ser considerada una ayuda de Estado, en opinión del TJUE, y viceversa, lo que habilita que dichas medidas se puedan analizar desde la perspectiva del artículo 107, el cual permite un nivel de intrusión de la Comisión y el TJUE en la política nacional mucho mayor. Y es que en definitiva, lo que se plantea es si el procedimiento a aplicar una vez determinada la incompatibilidad con el TFUE de un tributo que ha sido analizado desde la perspectiva de las libertades fundamentales y de las ayudas de Estado debe ser el que se aplica en caso de ayuda de Estado o en caso de vulneración de las libertades fundamentales. Así, respecto de la controversia en torno a la libertad de circulación, el TJUE argumenta en la STJUE de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08, que *“la aplicación de dicha normativa fiscal (el impuesto de Cerdeña) tiene la consecuencia de encarecer los servicios de que se trata de todos los sujetos pasivos del impuesto que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional y que están domiciliados en otros Estados miembros, en*

comparación con los prestados por los operadores establecidos en dicho territorio. En efecto, tal legislación introduce un coste adicional para las operaciones de escala de aeronaves y embarcaciones a cargo de los operadores que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional y que están domiciliados en otros Estados miembros y crea de este modo una ventaja para determinadas categorías de empresas establecidas en él”⁹⁶.

De esta forma se encadenan libertades fundamentales y Ayudas de Estado, pues el impuesto supone una ventaja para un determinado grupo de empresas (requisito de selectividad) y, además, afecta a la competencia entre Estados, pues la ventaja se limita a los residentes en Cerdeña, por lo que ya se están cumpliendo dos de los requisitos necesarios para que una medida nacional sea calificada como Ayuda de Estado.

Solo queda determinar si la ayuda procede de recursos públicos y si tiene carácter selectivo. *El TJUE señala que “el hecho de que la normativa fiscal controvertida en el litigio principal no prevea la atribución de una subvención sino la exención del impuesto regional sobre las escalas en favor de los explotadores de aeronaves destinadas al transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo que tengan su domicilio fiscal en el territorio de la región permite considerar que la referida exención puede constituir una ayuda de Estado”⁹⁷, ya que se otorga con fondos públicos, puesto que “una normativa tributaria [...] por la que se exime a determinadas empresas del impuesto controvertido, constituye una ayuda de Estado, aunque no suponga una transferencia de recursos públicos, ya que el Estado miembro renuncia a los ingresos fiscales que normalmente habría recaudado”⁹⁸.*

En cuanto al requisito de selectividad el problema radica en que se trata de un impuesto creado por un Gobierno regional autónomo en base a una serie de potestades que le otorga el ordenamiento jurídico italiano, y que por tanto, debe tomarse como marco de referencia su propio territorio y legislación. La conclusión a la que llega el TJUE, cuando argumenta que *“todas las personas físicas y jurídicas que se benefician*

⁹⁶STJUE 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08, párrafos 31 y 32.

⁹⁷ STJUE 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08, párrafo 58

⁹⁸ STJUE 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08, párrafo 57

de servicios de escala en Cerdeña se encuentran [...] en una situación objetivamente comparable independientemente del lugar en que residen o están establecidas. Por consiguiente, la medida no puede considerarse general, ya que no se aplica a todos los operadores de aeronaves y embarcaciones de recreo que hacen escala en Cerdeña”⁹⁹, es que aunque exista una exención ya que se limita la ayuda a una serie de empresas radicadas en Cerdeña se cumplen todos los requisitos necesarios para que se cumpla el requisito de selectividad.

En definitiva, el impuesto controvertido cumple todos los requisitos necesarios para que sea considerado una Ayuda de Estado, independientemente de que además, sea restrictivo respecto de la libertad de prestación de servicios.

El procedimiento a seguir para resolver la problemática existente cuando una medida es contraria a las libertades y al régimen de ayuda de Estado no está claro por parte del TJUE que intenta acabar con el problema diciendo que “*corresponde al órgano jurisdiccional remitente deducir las consecuencias adecuadas de dicha declaración*”¹⁰⁰, por lo que no sienta ningún precedente al respecto.

4. RECAPITULACIÓN

A la vista de lo analizado hasta aquí, puede entenderse por ayuda estatal toda medida, sea o no de carácter fiscal que, siendo otorgada, de forma directa activa, indirecta activa o pasiva, a través de recursos públicos, independientemente de la forma que éstos adopten, y/o por Entes públicos, reduce las cargas que soportan sus beneficiarios, colocándolos por ello en una posición ventajosa respecto de sus competidores.¹⁰¹

Debido a la amplitud del concepto y al no aparecer definido en la norma europea, se ha podido utilizar el artículo 107 del TFUE como una vía de armonización negativa entre Estados, al poder aplicarse a casi cualquier medida de un Estado miembro.

⁹⁹ *Idem.*

¹⁰⁰ STJUE 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Asunto C-169/08, párrafo 65

¹⁰¹ GARCÍA GUIJO, L.: “Las ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones”, *Dereito*, Vol. 21, núm. 2, 2012, pág. 97 a 127.

En cuanto a los requisitos que deben cumplirse para que una medida sea considerada como ayuda de Estado, son éstos cuatro:

- Debe tratarse de la concesión de una ventaja a sus beneficiarios: la medida susceptible de ser calificada como Ayuda de Estado debe suponer una ayuda para sus beneficiarios, reduciendo las cargas que éstos habitualmente tienen que soportar, teniendo únicamente en cuenta el efecto final de la misma.
- Debe favorecer a determinadas empresas o producciones, es decir, debe ser selectiva respecto de los beneficiarios de las mismas: debe afectar a un subconjunto del total de empresarios que se hallan dentro de un marco jurídico comparable, pues de lo contrario se considera una medida general, que nunca podrá ser calificada como ayuda de Estado, es necesario determinar el citado marco general respecto del cual ésta supone una excepción, el cual además no tiene necesariamente que coincidir con el territorio total del Estado.
- Tiene que ser otorgada por un Estado miembro o con recursos públicos: que sea otorgada con cargo a fondos públicos de forma directa activa, indirecta activa o pasiva. Basta con calificar una medida de selectiva para, de forma implícita, afirmar que es otorgada con cargo a fondos públicos por un Estado.
- Debe afectar a la competencia y/o a los intercambios entre Estados: este requisito tiene un carácter residual respecto de los demás, y es que la cuantía de la ayuda y el tamaño de la empresa receptora, así como el hecho de que si dicha empresa tiene o no actividad intraeuropea, son irrelevantes para considerar que se cumple el requisito de afectar a la competencia y/o intercambios entre Estados.

Si la medida cumple los requisitos anteriores para ser considerada ayuda de Estado ésta será incompatible con el Derecho Europeo (salvo que encuentre amparo en alguna de las excepciones contempladas), variando las consecuencias de esta incompatibilidad en función de si el país otorgante ha cumplido o no con el deber de notificación.

En caso de haber realizado la notificación, la Comisión prohibirá su implementación y/u obligará al Estado otorgante a modificarla, pero si no se ha

cumplido con este deber, la ayuda se considera ilegal y contraria al Tratado, por lo que la Comisión instará a su recuperación provisional y/o definitiva.

Dicha recuperación conlleva dificultades como la necesaria colaboración del Estado otorgante para la efectividad de la misma, o quién debe ser el Ente que debe realizar la recuperación (Gobierno central o gobiernos subcentrales en los casos en que posean autonomía plena). La mejor solución para lograr el equilibrio entre la eliminación de la distorsión de la competencia en Europa y la protección a los beneficiarios de las ayudas recibidas indebidamente es que la devolución se produzca de forma fraccionada para evitar un desequilibrio financiero grave por falta de liquidez que dé lugar a la desaparición de las empresas beneficiadas.

Por último, hacer referencia a la normativa sobre ayuda de Estado, en el sentido de que ésta puede expandirse hasta abarcar el campo de las libertades de circulación (discriminaciones entre residentes y no residentes), siendo conscientes de que existen conflictos con normas de los Estados miembros que pueden solucionarse desde la perspectiva de las ayudas estatales o desde la perspectiva de las libertades de circulación.

CAPITULO II. LA PROBLEMÁTICA DE LAS AYUDAS DE ESTADO FISCALES

1. LA IMPORTANCIA DE LA ARMONIZACION FISCAL EN LAS AYUDAS DE ESTADO FISCALES

1.1. Introducción

Una vez analizado el régimen jurídico de la ayuda de Estado, en este segundo capítulo del TFG abordaremos el estudio de una tipología concreta de las mismas, las ayudas de Estado fiscales, entendidas por tales las que se llevan a cabo utilizando como herramienta el sistema fiscal nacional de los Estados miembros en la medida en que es en el grupo donde después encajaremos la problemática de algunos Clubes de fútbol españoles que están siendo investigados por la Comisión Europea.

Asimismo, destaca la importancia de la interrelación existente entre armonización fiscal y ayuda de Estado estatal en la medida en que, como tendremos ocasión de analizar, la primera constituye un límite claro a la libre actuación de los Estados miembros respecto de la segunda¹⁰².

1.2. La interconexión entre la armonización fiscal y las ayudas de Estado fiscales

La política fiscal de los Estados miembros de la Unión europea ha estado limitada en todo momento por el proceso de concurrencia económica que ha tenido como objeto conseguir las libertades fundamentales proclamadas por el Tratado Constitutivo Europeo (TCE) y reiteradas en el actual TFUE, teniendo en todo este proceso la política europea de armonización fiscal un papel imprescindible y relevante¹⁰³.

¹⁰² Cfr. CALDERÓN, C., y GONZÁLEZ, A.: “Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”, *Revista Crónica tributaria*, núm. 115, 2005, pp. 59 y ss.

¹⁰³ En este tema seguimos los planteamientos que expuso la profesora MATA SIERRA en su ponencia “Las limitaciones impuestas por la Unión europea a la política fiscal de los Estados miembros: el caso de

La armonización fiscal¹⁰⁴ se define como un proceso de aproximación de la fiscalidad de los Estados miembros de la Unión Europea a través de normativa comunitaria de Derecho originario o derivado que resulta vinculante para los mismos, dando lugar, incluso, a la transformación de las legislaciones fiscales de dichos Estados en la medida en que su pertenencia a la UE les genera esta obligación.

El objetivo último de la política de armonización fiscal es evitar la influencia negativa derivada de la multitud de sistemas normativos nacionales en el buen funcionamiento del Mercado interior y la libre competencia.

La armonización fiscal llevada a cabo por la Unión Europea a lo largo de su existencia, que data ya de los primeros tiempos de la construcción europea¹⁰⁵, ha supuesto para los distintos Estados miembros la cesión de parte de su soberanía en un ámbito tan sensible como la fiscalidad en la medida en que del sistema fiscal y su diseño dependen cuestiones tan importantes como el nivel de recaudación con la que se financia el gasto público o la posibilidad de redistribuir adecuadamente la renta entre sus ciudadanos, por poner un ejemplo. Esto hace que, por muy justificada que esté, desde el objetivo común que supone la consolidación de la Unión europea la aprobación de normas fiscales comunitarias que limitan la soberanía fiscal estatal haya sido siempre un tema espinoso.

las ayudas fiscales”, impartida en el curso “*Presente y futuro de la Fiscalidad Naval*” en la Universidad de Vigo celebrado entre los días 2 y 3 de diciembre de 2013 que amablemente nos ha facilitado la autora y que se publicará próximamente en el núm. 163 de la Revista Española de Derecho Financiero

¹⁰⁴ Se trata de una temática que ha sido estudiada en profundidad entre otros autores por MATA SIERRA, M. T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Ed., Lex Nova, Valladolid, 1996; ROCHE LAGUNA, I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la fiscalidad directa en la Comunidad europea)*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000; y más recientes LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “La armonización fiscal en la Unión europea y los límites constitucionales a la imposición”, *Revista Estudios Financieros (Revista de contabilidad y tributación. Casos Prácticos)*, núm. 302, 2008, págs. 99 y ss.; CARRASCO PARRILLA, J.: “La armonización fiscal en la Unión europea”, *Estudios de la Unión europea*, (Coord. L.I. Ortega Álvarez y S. de la Sierra Morón), Universidad de Castilla- La Mancha, 2011, págs. 661 y ss.

¹⁰⁵ Ya en el año 1960 se constituyó, en la entonces Comunidad Económica Europea, un Comité Fiscal y Financiero presidido por Neumark cuya función consistía en proponer soluciones adecuadas a los problemas fiscales que podrían derivarse de los intercambios intracomunitarios de bienes habida cuenta de las distorsiones existentes entre los Estados miembros en dicho ámbito que dio como fruto el conocido Informe Neumark, que introdujo el IVA con carácter obligatorio en 1967 (Puede verse en **Informe Neumark**, Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, Ed. De la Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965).. El Informe Ruding de principios de los años noventa (recogido en *Revista de Hacienda Pública Española*, núm. 2, 1992) es otro gran hito en esta cuestión para cuyo análisis detenido remitimos a Sobre este particular remitimos a la obra de MATA SIERRA, M. T.: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, cit., págs. 21 y ss.

Y en este contexto, resulta harto frecuente que una medida no sea considerada ayuda de Estado por el Estado miembro que va a aplicarla, se aplique de forma efectiva y después, tras la investigación correspondiente iniciada por la Comisión Europea normalmente por la denuncia de otro Estado o de algún afectado (empresas competidoras...etc.) se declare una ayuda ilegal lo que da lugar a la problemática que gira alrededor de este tipo de ayudas contrarias al ordenamiento europeo y en particular a la recuperación de la misma.

Por ello, los Estados deben tener bien presentes los límites obligatorios que se les imponen desde las instancias europeas y que deben asumir por el bien de todos y para el mejor funcionamiento del Mercado interior sin generar este tipo de problemáticas que acaban afectando a muchos sujetos.

1.3. Los desiguales avances de la armonización fiscal.

Los avances en la armonización fiscal, estando siempre presente la sensibilidad de los Estados ante decisiones comunitarias que les coartan su libertad de legislar libremente sus tributos nacionales, es muy distinta cuando nos movemos en el ámbito de la fiscalidad directa o indirecta.

Así, mientras los Estados han sido permeables a ceder las cotas necesarias de soberanía en lo que respecta a su imposición indirecta -fundamentalmente el Impuesto sobre el Valor añadido (IVA) y los Impuestos Especiales (IIEE)- que han alcanzado un cierto grado de armonización se oponen frontalmente a perder discrecionalidad en lo que se refiere a las decisiones que toman respecto de sus impuestos directos (IRPF e Impuesto de Sociedades).

La causa de la desigualdad existente podría encontrarse en la distinta forma en que los Gobiernos, y hasta los propios ciudadanos, perciben los dos ámbitos de la fiscalidad. En este sentido, el impuesto que grava la renta de los ciudadanos es un innegable instrumento político en su percepción desde la ciudadanía y su regulación tiene repercusiones directas sobre las decisiones de los ciudadanos¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Respecto de la posición del IRPF en el sistema fiscal español, el Tribunal Constitucional ha llegado a decir que *“constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características, ...cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes... es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la*

También abunda en la desigualdad el diferente tratamiento de esta materia en el Derecho originario europeo ya que mientras los avances en la armonización de la fiscalidad indirecta se fundamentan en el artículo 93 del TCE (actual 113 del TFUE) que la prevé expresamente, nada establece expresamente, acerca de la armonización de la fiscalidad directa por lo que los pequeños avances en este ámbito concreto de la fiscalidad han de apoyarse en los artículos 94 y 96 del TCE (actuales 114 y 116 del TFUE) -ya que la adopción de medidas en este campo no es competencia exclusiva de la UE, sino que pertenece al ámbito de las competencias compartidas- quedando sometida al principio de subsidiariedad que impone que las Instancias europeas solo intervengan cuando los objetivos pretendidos no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros.

Con estos impedimentos, las actuaciones comunitarias se han centrado en llevar a cabo la coordinación de las distintas políticas fiscales de los Estados miembros que pretenden mejorar la tributación de las transacciones llevadas a cabo entre operadores localizados en diferentes Estados, flexibilizar y agilizar la coordinación entre las diferentes Administraciones o ayudar a disminuir la evasión y la elusión fiscal intracomunitaria en un escenario europeo cada vez más complicado, en el que ahora conviven veintiocho Estados miembros, y en el que la UE parece conformarse con una realidad menos ambiciosa.

1.4. La unanimidad en la toma de decisiones fiscales

Para adoptar normas fiscales es necesaria la unanimidad que establece el art. 113 TFUE¹⁰⁷ y este artículo ha supuesto un derecho de veto por parte de los Estados que ha retrasado, e incluso paralizado, numerosas propuestas presentadas por la Comisión

carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la Constitución, dada su estructura y su hecho imponible” (Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996, (FJ6) que se reitera casi en términos idénticos en el FJ4 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987).

¹⁰⁷ Señala este precepto (antiguo artículo 93 del TCE) que “*El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia*”.

europea por falta de ese consenso ineludible y unánime en la elaboración y aplicación de los impuestos¹⁰⁸. La única solución posible en materia de fiscalidad sería la adopción del sistema de cooperación reforzada¹⁰⁹ que supone el voto de un tercio de los Estados miembros que haría más factible cualquier avance en materia de armonización fiscal.

Ante la encrucijada a la que se enfrentan los Estados miembros entre, por un lado, permitir dotar de un mayor protagonismo a la UE en una progresiva cohesión de sus políticas fiscales, o por otro lado, proteger su soberanía fiscal y sus políticas de estímulos domésticos, la mejor opción es la primera ya que su aplicación puede beneficiar a todos los Estados miembros y al Mercado común.

1.5. La armonización fiscal como límite a las decisiones de los Estados.

Los Estados miembros de la UE, al ser esta última un organismo supranacional, en el momento de configurar sus sistemas tributarios han de tener en cuenta las limitaciones contenidas en los Tratados Constitutivos que exige que los impuestos que graven los Estados miembros sean neutrales y garanticen los principios de libre circulación y de libre competencia¹¹⁰ y en particular los impuestos indirectos sobre los que, como ya apuntamos, existe un cierto nivel de armonización (IVA¹¹¹ e Impuestos

¹⁰⁸ Ha mantenido la Comisión que “*debido al requisito de unanimidad, en estos últimos años ha sido difícil avanzar en distintos ámbitos en los que era necesario actuar con urgencia para garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior y el ejercicio sin restricciones de las libertades del Tratado. Desde la plena realización del Mercado interior y del establecimiento de la Unión Económica y Monetaria, no ha sido posible dar ningún nuevo paso para suprimir los obstáculos fiscales a la actividad transfronteriza*” (Cfr. *Comunicación de la Comisión. Contribución suplementaria de la Comisión a la Conferencia Intergubernamental sobre las Reformas Institucionales. Votación por mayoría cualificada en los aspectos relacionados con el mercado único de los ámbitos de la fiscalidad y la seguridad social.* COM (2000) 114 final. Bruselas, 14 de marzo de 2000, págs. 5 y 6)

¹⁰⁹ Artículos 326-334 del TFUE.

¹¹⁰ Artículos 110 a 113 del TFUE.

¹¹¹ El IVA se introduce con carácter obligatorio en 1967 y se trata de un impuesto general que grava el valor en el que se va incrementando el bien o servicio a lo largo de su ciclo de producción y de distribución; en este sentido, se trata de un impuesto que grava el volumen de negocios neto – o lo que es lo mismo, el valor añadido- de forma proporcional y con independencia del número de transacciones que se lleven a cabo. Con el fin de que resulte totalmente operativo y garantice la neutralidad impositiva en los intercambios intracomunitarios, ha de llevarse a cabo la armonización de sus elementos estructurales y, particularmente, su base imponible y su tipo de gravamen, aspectos que se abordaron han sido abordaron en sendas Directivas, la 67/227/CEE de 11 de abril de 1967 (que acabó entrando en vigor en 1973), la 77/388/CEE (Sexta Directiva), de 17 de mayo de 1977 (que se ocuparon de las bases impositivas) y la 92/77/CEE de 19 de octubre de 1992 (por la que se procede a la armonización de los tipos impositivos). Desde el 1 de enero de 1993, y como consecuencia de la consolidación del Mercado Único, el proceso de armonización de esta figura se completa con la regulación del tratamiento del IVA en los intercambios intracomunitarios por la Directiva 91/680/CEE de 16 de diciembre, que establece el régimen transitorio que fue previsto hasta el 31 de diciembre de 1996 que todavía continúa y que con

Especiales (en adelante, IIEE¹¹²). Además, el Derecho derivado comunitario en materia de fiscalidad también incide en la posibilidad de que los Estados miembros no puedan tomar sus decisiones con total libertad en esta materia lo que condiciona la libertad de actuación de los Estados a la hora de configurar sus impuestos indirectos, que habrán de ajustarse siempre a los mandatos comunitarios¹¹³.

En cuanto a los impuestos directos los avances han sido mucho menores y afectan a la libre circulación de personas y capitales en el marco del Mercado único, se han ido aprobando por las Instancias comunitarias una serie de Directivas que han afectado a campos diversos de esta imposición sin suponer límites excesivos a las decisiones que puedan tomar los Estados miembros en esta materia. De hecho, más que de armonización se habla de coordinación en este ámbito, que supone una vinculación mucho menor¹¹⁴.

carácter general mantiene un principio de *tributación en destino*, aun cuando admite ciertas excepciones en las que se aplica el principio de tributación en origen (Sobre esta cuestión puede consultarse MATA SIERRA, M.T.: *El IVA comunitario. Configuración de un sistema definitivo*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995).

¹¹² Los impuestos especiales o accisas son tributos que se aplican sobre el consumo de determinados productos cuya elección se determina por distintas razones- por ser bienes de lujo, por ser perjudiciales para la salud, por tratarse de materias primas de primera necesidad que son importadas, etc...- que en el marco europeo actual se aplican a las bebidas alcohólicas, al tabaco y a los carburantes. El grado de armonización logrado es muy inferior al del IVA. Comienza su armonización en 1972, si bien con escaso éxito dada la falta de acuerdo entre los Estados, excepto para el tabaco (tabacos manufacturados y cigarrillos), y se retoma con motivo de la consolidación del Mercado interior de 1993 con una serie de Directivas que han supuesto una armonización muy parcial en la estructura de dichos tributos y en los tipos mínimos a aplicar que difieren considerablemente entre Estados incluso para productos idénticos. En los intercambios intracomunitarios se ha adoptado el acuerdo de que el impuesto se devenga en el momento del consumo del bien, por lo que éste se percibe en el país de destino y a los tipos impositivos vigentes en el mismo. Entre las Directivas mencionadas (todas ellas de 19 de octubre de 1992) están la 92/78/CEE (que modifica las Directivas 72/624/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos al de volumen de negocios que gravan el consumo de las labores de tabaco) y la 92/80/CEE sobre aproximación de impuestos en tabaco elaborado (excluidos cigarrillos); la Directiva 92/81/CEE relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos y la 92/82/CEE relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre hidrocarburos; y la Directiva 92/83/CEE, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

¹¹³ Abunda en este tema MATA SIERRA en su ponencia “Las limitaciones impuestas por la Unión europea a la política fiscal de los Estados miembros: el caso de las ayudas fiscales”, impartida en el curso “*Presente y futuro de la Fiscalidad Naval*” en la Universidad de Vigo celebrado entre los días 2 y 3 de diciembre de 2013 que amablemente nos ha facilitado la autora y que, como dijimos, se publicará próximamente en el núm. 163 de la Revista Española de Derecho Financiero.

¹¹⁴ Cfr. POZA CID, R., Y M. SANTAELLA VALLEJO, M.: “La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea”, *Revista Crónica tributaria*, núm. 137, 2010, págs. 199 y ss.

Si bien el Mercado único ha obligado a intensificar el proceso de coordinación de los impuestos directos, son necesarios nuevos impulsos que eliminen distorsiones en la asignación de rentas de inversión y la movilidad del capital aunque los Estados no están muy dispuestos a ceder en este ámbito.

1.6. Otras limitaciones

Existen otras iniciativas de las Instancias comunitarias que sin ser normativa de Derecho originario ni derivado tienen como objetivo favorecer la administración de los tributos, mejorar el cumplimiento fiscal voluntario y profundizar las estrategias de lucha contra el fraude fiscal que también han condicionado el ejercicio de su poder tributario:

- Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial, aprobado en 1997 por el ECOFIN¹¹⁵: orientado a eliminar las medidas fiscales que implicaran supuestos de competencia fiscal perjudicial porque aunque los principios contenidos en él constituyen un compromiso político y no son legalmente vinculantes para los Estados, les imponen limitaciones que condicionan significativamente el diseño de regímenes fiscales destinados a atraer la localización de las empresas a un país o territorio¹¹⁶.
- Foro Conjunto de Precios de Transferencia (creado en 2002) por cuanto se destina a evitar los problemas de doble imposición en operaciones transfronterizas intragrupo y detectar las vías de evasión a partir de la utilización de este tipo de precios internos. Permite a los Estados miembros realizar las modificaciones legislativas que estimen necesarias en sus sistemas tributarios internos¹¹⁷.
- Directiva de asistencia mutua e intercambio de información de 2011¹¹⁸ en la medida en que establece normas más claras y precisas sobre la cooperación

¹¹⁵ Pueden verse las del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal, (DO C 2 de 6 de enero de 1998)

¹¹⁶ Sobre este tema, FLORINDO GIJÓN, F.: “El Código tributario sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de ayudas estatales”, *Crónica tributaria*, núm. 109, 2003, p.. 117

¹¹⁷ CORNEJO PÉREZ, A.: *El Foro Conjunto de Precios de Transferencia*, Cuadernos de Formación. Colaboración 04/07. Volumen 3/2007, IEF

¹¹⁸ *Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO L 64, de 11 de marzo de 2011)*

administrativa entre los países de la UE relativa a los impuestos directos, así como a los impuestos indirectos aún no cubiertos por la legislación comunitaria¹¹⁹.

- Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) por las infracciones de las libertades del Tratado: han supuesto para muchos Estados la obligación de modificar sus legislaciones fiscales en un proceso que se viene denominando de armonización indirecta¹²⁰.

2. LAS AYUDAS DE ESTADO COMO MECANISMO DE CONTROL DE LOS SISTEMAS FISCALES ESTATALES.

2.1 Las ayudas de Estado fiscales

Los regímenes fiscales estatales pueden llegar a tener una incidencia negativa en el Derecho de la competencia en la UE, o bien pueden resultar perjudiciales para otros Estados miembros y por ello, la Comisión y el TFUE utilizan las ayudas de Estado como un mecanismo de control de las políticas fiscales de los Estados miembros. Estos no tienen libertad total para establecer unilateralmente los sistemas incentivos fiscales que consideren apropiados o necesarios en sus legislaciones fiscales nacionales. Tienen que salvaguardar la compatibilidad de éstos últimos con la legislación comunitaria, o dicho de otra forma, tienen que garantizar que no son ayudas estatales ilegales.

Los artículos 107 a 109 del TFUE¹²¹ afectando fundamentalmente a la imposición directa, delimitan en gran medida la actividad legislativa de los Estados miembros a favor de la preservación del Mercado interior¹²¹ prohibiendo expresamente la utilización

¹¹⁹ La cooperación administrativa se convierte en uno de los fines esenciales a conseguir en el marco de la UE. Así, la *Resolución del Consejo de 4 de febrero 1975* ya incluía el intercambio de información entre los Estados miembros y la utilización de la armonización fiscal para combatir el fraude y la evasión fiscal. En este sentido, se establecen tres formas de intercambio de información: por petición, automática- para los casos en el marco de los procedimientos de consulta- y espontánea, que tiene efecto en aquellas circunstancias sospechosas que requieran acción.

¹²⁰ La Comisión Europea utiliza este mecanismo como una oportunidad para avanzar en un proceso de armonización que no resulta posible conseguir por otras vías por lo que el número de procedimientos de infracción a iniciativa de la propia Comisión, y basados en interpretaciones extensivas y amplias de determinadas sentencias del TJCE no ha hecho sino aumentar.

¹²¹ Como se señala en el Informe sobre la política de competencia 2009. Publicado en relación con el *Informe General sobre la actividad de la Unión Europea 2009*, COM (2010) 282 final, “desde el principio de la crisis, la política de competencia y la defensa de la competencia desempeñaron un papel

de determinadas ayudas de Estado¹²² si las mismas falsean gravemente la competencia¹²³ e impiden que prevalezca el principio de igualdad de condiciones en el Mercado interior¹²⁴.

Desde este punto de vista debemos recordar que como dijimos en el capítulo I de este TFG se considera incompatible con el Mercado único la utilización por parte de los Estados miembros de ayudas contrarias a las normas del Tratado adoptadas o mantenidas respecto de las empresas públicas y aquellas empresas a las que concedan derechos especiales o exclusivos; idéntica consideración pueden llegar a tener las ayudas otorgadas por los Estados o que se otorguen mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, salvo que puntualmente el Tratado disponga otra norma¹²⁵. También hay que tener en cuenta que, como también vimos, determinadas ayudas quedan salvaguardadas y se consideran compatibles con el Mercado común las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, o las

esencial en la preservación de uno de los mayores activos de la UE: el mercado interior” (cfr. pág. 13); en la misma línea incide el *Informe de la Comisión. Actualización de 2012 del Marcador de ayudas estatales. Informe sobre las ayudas estatales concedidas por los Estados miembros Actualización de 2012 de 21 de diciembre de 2012*, COM (2012) 778 final - {SWD (2012) 443 final}

¹²² Sobre este tema en particular remitimos al trabajo de PÉREZ BERNABEU, B.: *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*. Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.

¹²³ Afirma DÍAZ GÓMEZ para dar una explicación del por qué los Tratados regulan estos temas que “*la razón de tal previsión en el Tratado conecta con la idea de que estas ayudas públicas otorgadas por los Estados miembros a las empresas de su país podrían suponer una ventaja selectiva para las empresas beneficiarias, perjudicial para las empresas –nacionales o de otros Estados Miembros- que no se beneficien de la ayuda, siendo susceptibles de distorsionar el libre funcionamiento de los mercados y, en particular el mercado interior comunitario, y con consecuencias negativas también para los consumidores*” (Cfr. DÍAZ GÓMEZ, M. A.: “El control comunitario de las ayudas públicas y la aplicación de la normativa comunitaria sobre ayudas por los órganos jurisdiccionales nacionales como mecanismo para evitar la distorsión de la competencia y favorecer el funcionamiento eficiente de los mercados” cit., p. 415.

¹²⁴ Vid. GARCÍA GUIJO, L.: “Las ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones”, *Dereito*, Vol. 21, núm. 2, 2012, p. 98.

¹²⁵ Para un análisis detenido de los requisitos exigibles para que una medida se califique de ayuda de Estado incompatible remitimos a GARCÍA GUIJO, L.: “Las ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones”, cit., págs. 100 y ss.). o al más reciente trabajo de la profesora M. A. DÍAZ GÓMEZ: “El control comunitario de las ayudas públicas y la aplicación de la normativa comunitaria sobre ayudas por los órganos jurisdiccionales nacionales como mecanismo para evitar la distorsión de la competencia y favorecer el funcionamiento eficiente de los mercados”, ya cit., en notas anteriores.

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.

Dentro de las posibles ayudas, las hay que pueden revestir la forma de medidas fiscales, generalmente son efectivas en el marco de su imposición directa, que constituyen medidas tributarias a las que los Estados pueden verse abocados a renunciar si resultan incompatibles con los mandatos del Derecho europeo; a tal efecto, en la legislación comunitaria se consideran ayudas de Estado, entre otras, diferentes formas de intervención gubernamental, como las subvenciones, tipos de interés reducidos y exenciones fiscales, ayudas en forma de participaciones de capital estatales o préstamos a bajo tipo de interés y moratorias fiscales (amortización acelerada y constitución de reservas exentas de impuestos)¹²⁶.

Los Estados miembros pueden de esta forma verse obligados a renunciar a utilizar su sistema tributario y, en particular, su imposición directa¹²⁷ como herramienta para lograr distintos fines de política económica si haciéndolo distorsionan en algún punto la libre competencia en el Mercado, supuesto en el que nos situaríamos ante ayudas de Estado incompatibles¹²⁸. La labor de control para que los Estados miembros no utilicen este tipo de ayudas que ejercita la Comisión europea se basa en luchar contra

¹²⁶ Clasificación del Parlamento Europeo en la página 13 de su *Informe A50281/2000, final, sobre el Octavo Informe de la Comisión sobre ayudas estatales en la UE* (COM. (2000) 205C50430/2000/2211).

¹²⁷ La Comisión sostiene en su *Comunicación 98/C384/03, de 10 de diciembre de 1998* en la que se determinan las ayudas estatales en materia de fiscalidad directa de las empresas se dice que “*Para aplicar las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de una medida es indiferente, ya que el artículo 87.1 (antiguo artículo 92) se aplica a las medidas de ayuda <<bajo cualquier forma>>*”.

También el TJCE ha perfilado un concepto amplísimo de lo que puede llegar a ser una Ayuda de Estado, entendiendo por tal cualquier disposición de un Estado miembro que pueda reducir las cargas que, en otro caso, deberían soportar sus empresas (Pueden verse entre otras las *Sentencias de 23 de febrero de 1961 (De Gezamenlijke Steenkolenmijnen In Limburg/ Alta autoridad [Asunto 51/69])* o la de 15 de marzo de 1994 (*Banco Exterior de España [Asunto C-387/92]*).

¹²⁸ Afirman MARTINEZ CABALLERO y RUIZ ALMENDRAL que “*toda exención tributaria o beneficio de cualquier tipo, siempre que coloque a sus beneficiarios en una posición concurrencial más favorable que al resto de los contribuyentes (que no disfrutan de este beneficio fiscal), en tanto que operen en el mismo ramo, sector, ámbito (etc.), puede constituir una Ayuda de Estado incompatible con el mercado interior*”. (Cfr. MARTÍNEZ CABALLERO, R. y RUIZ ALMENDRAL, V.: “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades autónomas”, *Revista española de Derecho europeo*, núm. 20, 2006, p. 597).

la "competencia fiscal perniciosa" para lo que aclara y refuerza la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales.¹²⁹

La Comisión, pues, es el órgano competente para examinar la compatibilidad de las ayudas que se utilizan en el ámbito de la fiscalidad directa, no en función de su forma, sino de sus efectos, y si considera que una ayuda concreta es incompatible con el Mercado común, puede exigir al Estado miembro su modificación o supresión por devenir ilegal.

Es importante añadir que si la ayuda concreta cuestionada se hubiera hecho efectiva sin cumplir el régimen de autorización previo de la Comisión, situación más que habitual en el ámbito de las ayudas fiscales, su consideración como ayudas ilegales impone a sus beneficiarios la obligación de devolverlas al Estado miembro en cuestión, lo que se complica especialmente por cuanto que la prescripción para la recuperación de ayudas ilegales¹³⁰ en el ordenamiento europeo se extiende a diez años¹³¹ mientras que en la regulación interna de algunos Estados, como España, el plazo es mucho más corto¹³².

En todo caso, el Estado miembro en cuestión, deberá hacer todo lo posible para recuperarlas en la medida que han devenido ilegales.

El incumplimiento de la obligación de recuperación puede comportar para el Estado la incoación un procedimiento de infracción por parte de la Comisión o

¹²⁹ Cfr. *Comunicación 98/C384/03, de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* Documento COM 384/98 final. DOCE C384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 0003 a 0009.

¹³⁰ Sobre esta temática puede verse ARZOZ SANTIESTEBAN, X.: "La recuperación de las ayudas de Estado ilegales en el ordenamiento español: hacia la plena adecuación al Derecho de la Unión Europea", *CEFLegal: Revista práctica de derecho. Comentarios y casos prácticos*, núm. 115, 2010, pp. 55 y ss.

¹³¹ Aunque el *Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo*, tantas veces citado, establece un plazo de prescripción de la obligación de devolver de diez años, el procedimiento de devolución se rige por la normativa interna de cada Estado miembro; en nuestro caso concreto, el plazo de prescripción para exigir la devolución de subvenciones es de diez años pero para exigir la devolución vía regularización de beneficios fiscales es solo de cuatro años.

¹³² Cuestión ésta que preocupa especialmente a ORTEGA GUÍO, A.: "La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión europea contra España", *Trabajo que se presenta el XIII Curso de especialización en Fiscalidad internacional* celebrado en la Escuela de Hacienda Pública del IEF en el primer semestre de 2011, pp. 109 y ss., que hemos consultado en www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/.../2012_15_11.pdf

cualquier otro Estado interesado que podrá directamente al Tribunal de Justicia según el artículo 108.2 TFUE.

2.2. Las ayudas de Estado fiscales en el ámbito del Derecho español

Como hemos indicado en epígrafes anteriores la calificación de cada una de las ayudas y su consideración como ayudas de Estado compatibles o no con la legislación europea ha sido un constante foco de conflictos entre la Instituciones comunitarias y los Estados miembros. Frente a la labor de control propia de las primeras, los Estados se empeñan en demostrar la legalidad de muchas de medidas que son, como veremos de inmediato, más que cuestionables.

En muchas oportunidades, no es fácil entender para Bruselas el funcionamiento de los mercados domésticos de los Estados miembros, dificultad que se evidencia perfectamente en el ejercicio de la labor de control de las ayudas de Estado que se lleva a cabo desde la Comisión¹³³.

Nos interesa particularmente el caso español¹³⁴ donde, de entrada, es fácil comprobar que se han conocido importantes controversias a este respecto cuyo resultado ha sido que la Comisión haya declarado ilegales determinadas ayudas fiscales. Entre las mismas, sin ningún ánimo de exhaustividad podemos mencionar los siguientes ejemplos:

2.1.a) La tributación de las sociedades en el País Vasco

Han existido numerosas controversias sobre la vulneración del régimen comunitario de ayudas de Estado por la aplicación de determinados beneficios fiscales adoptados por las Diputaciones Forales del País Vasco y Navarra, en concreto:

- Normas Forales 28/1988, 8/1988 y 6/1988 aprobadas por las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya: contemplaban beneficios fiscales para empresarios individuales y personas jurídicas sujetas al régimen fiscal de esos

¹³³ Así lo afirma CRUCELEGUI GÁRATE, J.L.: “El control de las ayudas públicas en la Unión europea”, cit, pp. 136 y ss.

¹³⁴ No somos el único Estado que ha tenido modificar o eliminar normas fiscales por decisiones de la Comisión por sus efectos perniciosos sobre la competencia. Por poner un ejemplo, el régimen fiscal propuesto por los Países Bajos, conocido como «interestbox», fue retirado por las autoridades de ese país, debido a que las modificaciones que les impuso la *Decisión de la Comisión de 8 de julio de 2009*. C4/05 (ex N465/06) determinaban la pérdida de una gran parte de su atractivo para ese país.

territorios (exenciones, deducciones, amortizaciones...). Fueron consideradas incompatibles con el Mercado común y la Comisión solicitó a España la modificación del sistema fiscal para eliminar las distorsiones que producía en la libre competencia¹³⁵. La solución interna tomada consistió en introducir una Disposición Adicional Octava en la Ley 42/1992, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, lo que fue satisfactorio para la Comisión.

- Normas Forales en 1993 aprobadas por las Diputaciones Forales Vascas: concedían beneficios idénticos a los anteriores que la Comisión determina ilegales por su incompatibilidad con el Mercado interior.
- Normas Forales en 1996 aprobadas por las tres Diputaciones Forales y la Diputación Foral de Navarra: regulaban el Impuesto de Sociedades concediendo beneficios fiscales mediante la reducción del tipo impositivo para las nuevas empresas.

En el año 2001 la Comisión Europea declaró la incompatibilidad con el Mercado común de las ayudas de los apartados anteriores, estando dicha decisión enmarcada dentro de un plan de acción a nivel europeo contra los regímenes contrarios a la libre competencia¹³⁶

Las actuaciones de España para recuperar las ayudas ilegales no han sido consideradas suficientemente ágiles y satisfactorias, exigiendo la Comisión la recuperación efectiva ante el Tribunal de las Comunidades Europeas e instando un procedimiento de infracción por no ejecutar las sentencias de dicho Tribunal, e incluso denunciando en 2010 a España ante el TJUE.

2.1.b) Las ayudas a las actividades de exportación

En este supuesto es necesario, de entrada, diferenciar entre varios tipos de medidas:

¹³⁵ Decisión de la Comisión 93/337/CEE de 10 de mayo.

¹³⁶ Cfr. CAYERO BILBAO, J.A.: “Derecho de la competencia en la Unión europea: ayudas de Estado de carácter fiscal”, *Zergak, Gaceta tributaria del País vasco*, núm. 32, 2006, pp. 90 y ss., y en MANZANO SILVA, E.: “Ayudas de Estado de carácter fiscal: Régimen jurídico”, *Cuadernos de Aranzadi (Jurisprudencia Tributaria)*, núm. 55, 2009.

b.1. Deducción por actividades de exportación:

El 1 de enero de 1986 (fecha de adhesión de España a la CE): se establecía una deducción por establecimiento de sucursales en el extranjero o adquisición de una participación importante en empresas establecidas fuera de España directamente relacionada con la explotación de bienes o servicios; en 1992: se elevó el tipo de la deducción en las normas relativas al Impuesto sobre Sociedades y el 1 de junio de 1993: Vizcaya y Guipúzcoa incrementaron dicha deducción. Por último en 1994 los demás regímenes igualaron al anterior el incremento de la deducción.

b.2. Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero

El artículo 17 del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, añadió una deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero, manteniéndose dicha deducción en el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo. Lo primero a resaltar en este caso es que, como es fácil colegir por las fechas reflejadas, algunos de los incentivos cuestionados se encontraban en vigor en España antes de su entrada en la CE, por lo que les sería aplicable a este respecto el artículo 108 del TFUE que dispone que *“La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del Mercado interior”*.

Por otro lado, el Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo define *“ayudas existentes”* en su artículo 1.b) como aquellas que resultaran de aplicación en el Estado antes de la entrada en vigor del Tratado en su territorio; las autorizadas por la Comisión o el Consejo; las que deban entenderse como tal por el transcurso del plazo de prescripción de 10 años del artículo 15 del propio Reglamento; y aquellas que, no teniendo en origen consideración de ayudas, hayan pasado a serlo por la evolución del Mercado común. Y es que cuando la Comisión entienda que se halla ante una ayuda existente, deberá informar al Estado interesado y darle un plazo para presentar sus observaciones.

A la vista de las normas relatadas, en el marco del Tratado de la Comunidad Económica Europea sí estaba previsto el concepto de ayuda existente y, por ello, España, en el momento de su adhesión a la CEE, notificó a la Comisión la aplicación de

la deducción fiscal por actividades exportadores, sin que ésta formulase en un primer momento ninguna objeción a la misma. Posteriormente concluye que la modificación del tipo de deducción no constituye una modificación de una ayuda existente sino una ayuda nueva, por lo que el procedimiento de ayudas existentes y la recomendación de medidas, si procede, solo podrán circunscribirse al territorio común y los cuatro regímenes forales.

Una vez que se califican qué ayudas son existentes la Comisión analiza su compatibilidad con el Mercado común, concluyendo que la deducción por actividades de exportación constituye ayuda estatal según el artículo 87.1 del Tratado CE. Y corresponde a la Comisión proponer medidas apropiadas con el objeto de suprimir o modificar el régimen pero no puede solicitar la recuperación de la ayuda.

En el presente caso, la Comisión considera apropiado recomendar un mecanismo de eliminación gradual de la deducción ¹³⁷. Las actuaciones de España en cumplimiento de la decisión de la Comisión han sido de tipo normativo. Por un lado, la deducción por actividades de exportación ha ido siendo reducida progresivamente siendo suprimida el 1 de enero de 2011; por otro lado, en cuanto a la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero ha sido eliminada por la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con efectos a partir de 1 de enero de 2007¹³⁸.

b.3. Las cooperativas agrarias

En el año 2000 nuestro país estableció una serie de medidas de apoyo a las cooperativas agrícolas¹³⁹ para paliar el aumento de costes derivados de la subida del

¹³⁷ Cfr. Decisión C (2006) 444 final, de 22 de marzo de 2006.

¹³⁸ Se elimina por la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio con efectos desde 1 de enero de 2007.

¹³⁹ Los agentes económicos han sido desde siempre muy críticos con el régimen fiscal beneficioso para las Cooperativas. Puede verse al respecto entre otros a DEL ARCO ÁLVAREZ. J.L.: *Régimen fiscal de las Cooperativas*. Gráficas Nilo, Madrid, 1969, p. 7, o DE LUIS ESTEBAN J.M. en “Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas”, *Hacienda Pública española*, núm. 93, 1985, pp. 91-92; PANIAGUA ZUERA, M.: *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa* Mc.Graw Hill, Madrid, 1997 llegándose a calificar como “*unión de pobres*” por BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A.: “La protección fiscal de las cooperativas”, *Crónica Tributaria*, núm 21, 1977, pp. 147-148,

precio del combustible, la mayoría de ellas sin notificación previa a la Comisión, por no entender que constituían ayudas de Estado. Las medidas muy variopintas fueron las siguientes:

- Modificación del artículo 130.5 de la Ley 37/1992 del IVA, para elevar la compensación a tanto alzado que recibían los empresarios incluidos en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.
- Medidas de apoyo a las cooperativas agrarias del artículo 1 del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte.
- Préstamos a los titulares de explotaciones agrarias: Resolución del Ministerio de Agricultura de 15 de noviembre de 2000, contempla la posibilidad de otorgar préstamos a los titulares de explotaciones agrarias con un tipo de interés bonificado.
- Medidas fiscales en los regímenes de Estimación Objetiva del IRPF y Simplificado del IVA: Orden de 29 de noviembre de 2000 incorpora varios beneficios fiscales para el sector agrícola y ganadero.
- Prórroga para los daños 2000 y 2001 de los beneficios fiscales aplicables en el contexto del IRPF a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas, por disposición transitoria séptima de la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.
- Incremento del porcentaje de gastos de difícil justificación en el IRPF para el sector agrario para los ejercicios 2000 y 2001.

La Dirección General de Agricultura de la Comisión inició un procedimiento de investigación formal respecto de todas las medidas anteriores, al entender que podrían ser medidas selectivas que afectarían a los recursos del Estado. Finalizada la investigación, la Comisión llega a la conclusión final (Decisión de 11 de diciembre de 2002)¹⁴⁰ de que solo los préstamos a los titulares de las explotaciones agrarias y la prórroga de 2000 y 2001 de los beneficios fiscales aplicables en el IRPF a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas constituían ayudas

¹⁴⁰ Decisión 2003/293/CE de 11 de diciembre de 2002

incompatibles con el Mercado común, solicitando su supresión y la recuperación de las ayudas concedidas. En cuanto al resto de medidas considera que no se cumplen los requisitos para entrar en el ámbito de aplicación del artículo 87.1 del TUE. Dicha decisión de la Comisión fue recurrida ante el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea en lo referente a las medidas a favor de las cooperativas agrarias del artículo 1 del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre. El Tribunal concluye que la Comisión incurrió en un defecto de motivación respecto de esta cuestión, por lo que ordena anular el artículo 1 de la Decisión.

Años después, la Comisión vuelve a analizar las medidas más a fondo, concluyendo que en el artículo 1 del Real Decreto-Ley 10/2000 se dan los cuatro criterios necesarios para encuadrarlas en el concepto de ayudas de Estado. El criterio analizado más profundamente es el de selectividad¹⁴¹ y la Comisión motiva su condición de medidas nuevas (no existentes con anterioridad a la entrada de España en la CEE) e ilegales (no comunicadas previamente antes de su entrada en vigor)¹⁴².

En lo referente a la compatibilidad de las ayudas, es decir, si pueden enmarcarse en alguno de los supuestos de excepción de los artículos 2 y 3 del artículo 107 del Tratado. la Comisión concluye definitivamente que las medidas del artículo 1 del Real Decreto-Ley 10/2000 son ayudas de funcionamiento prohibidas y solicita la recuperación de la ayuda, a excepción de los casos en que proceda aplicar el Reglamento de minimis.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) ha puesto en marcha el procedimiento para la recuperación de la ayuda y se redacta la disposición final cuadragésima segunda de la Ley 2/2011, que modifica los artículos a los que el Real Decreto Ley 10/2000 había dado nueva redacción. Con ello, se restaura la situación anterior a este Real Decreto.

¹⁴¹ Con carácter general sobre este tema puede verse ese sentido, SOLER ROCH, M.T.: “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006.

¹⁴² Para un tratamiento detenido de esta temática remitimos a los interesantes trabajos de MERINO JARA, I; “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa*, número 66, octubre 2009, p. 113 ALGUACIL MARÍ, P.: *Fiscalidad de Cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma*. Documentos IEF, DOC núm. 2 , 2011, que puede consultarse en la web del IEF http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2011_02.pdf

b.4 El fondo de comercio financiero

El día 1 de enero de 2002 entró en vigor una modificación de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, por la que se añadía un apartado 5 al artículo 12 de la ley¹⁴³. En virtud de esta modificación y con efectos desde el día 1 de enero de 2002, las empresas españolas podían amortizar el fondo de comercio financiero que resultara de la adquisición de participaciones significativas en empresas extranjeras durante veinte años siguientes a la adquisición. Este régimen se ha mantenido en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Esto podría conferir ventajas a las empresas españolas en el momento de adquirir empresas extranjeras con respecto a la adquisición de otras empresas españolas.

La Comisión inició en octubre de 2007 una investigación formal para determinar si constituía una ayuda estatal ilegal tras la interposición de varias denuncias formales. Concluyó en octubre de 2009¹⁴⁴ que el trato favorable de las adquisiciones españolas en otros Estados miembros permitido por la legislación interna como excepción al régimen general para las adquisiciones era discriminatorio e injustificable y constituye una ventaja selectiva para las empresas españolas que adquieren participaciones en empresas españolas¹⁴⁵. Lo califica como ayuda estatal ilegal ya que no fue comunicado a la Comisión con anterioridad a su entrada en vigor pero limita el alcance de la obligación de recuperación de las ayudas indebidamente concedidas a las adquisiciones realizadas a partir del 21 de diciembre de 2007, fecha de publicación de la Decisión de la Comisión de iniciar la investigación.

¹⁴³ Apartado introducido por Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social

¹⁴⁴ Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2009, referencia en el Registro de Ayudas Estatales con el núm. C 45/2007.

¹⁴⁵ Sobre este interesante tema que nos limitamos a reseñar en el texto remitimos a MARTÍNEZ ALONSO, J.I.: “Cuestionamiento europeo de la deducción fiscal del fondo de comercio financiero surgido en la adquisición de participaciones significativas en entidades no residentes” *Forum fiscal de Alava, Mes 3*, 2008, pp. 19-29 y a DE JUAN CASADEVAL, J.: “Bruselas contra España la calificación de la amortización fiscal del fondo de comercio financiero como ayuda ilegal”, *Gaceta fiscal*, núm. 284, 2009, p. 80 y ss.

La primera medida de modificación de la legislación en relación con la adquisición de participaciones de empresas de la UE para equipararlas a la adquisición de participaciones en empresas españolas, se ha adoptado por España en 2011. El artículo 74 de la Ley 39/2010 de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, añade un último párrafo al artículo 12.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, del Impuesto de Sociedades. Se elimina así con efectos desde 2007 cuando comenzó la investigación, la ventaja que suponía adquirir participaciones en empresas no españolas de la Unión Europea.

b.5. El “Tax lease”

Más recientemente, la Comisión Europea ha declarado incompatibles con el Derecho comunitario las ayudas que proporcionó el Estado a los inversores navieros entre 2002 y 2011¹⁴⁶, vehiculadas a través de lo que se denominó “tax lease” que, en opinión de la Comisión, que lo investiga por la denuncia de otros Estados miembros (dado que en su momento España incumplió su deber de elevar la correspondiente consulta en tiempo y forma) distorsiona la libre competencia¹⁴⁷ y constituye una ayuda de Estado ilegal¹⁴⁸, razón por la cual los inversores deben devolverlas parcialmente, cuestión a la cual todavía se está dando vueltas entre España y las Instancias comunitarias en cuanto que se refiere a la fórmula y la cuantía a devolver¹⁴⁹.

Precisamente aquí es donde engarza el tema que nos preocupa y que trataremos en el Capítulo III de este TFG, dado que, como ya hemos manifestado los problemas que tienen algunos Clubes de fútbol españoles actualmente investigados por la

¹⁴⁶ Cfr. Decisión de la Comisión de 13 de julio de 2013.

¹⁴⁷ El 21 de septiembre de 2011 se publicó la decisión de la Comisión por la que se incoaba el procedimiento formal de ayudas de Estado en relación con el conocido como “tax lease” [(Ayuda de Estado núm. SA. 21233 (2011/C)] tras la denuncia de Holanda, Noruega, Finlandia y Portugal por competencia desleal. Con fecha 17 de julio de 2013 se adopta la decisión final sobre el llamado “tax lease” español.

¹⁴⁸ Precisamente la ilegalidad en este caso viene determinada por la falta de notificación de la ayuda con carácter previo a la Comisión lo que conlleva su recuperación ya sea compatible o no compatible con el Tratado; curiosamente la incompatibilidad de una ayuda con el Tratado, si fue notificada oportunamente, no supone la recuperación sino la recomendación de modificación o supresión por parte de la Comisión.

¹⁴⁹ Precisamente este es el tema que trata la profesora MATA SIERRA en su ponencia “Las limitaciones impuestas por la Unión europea a la política fiscal de los Estados miembros: el caso de las ayudas fiscales”, impartida en el curso “*Presente y futuro de la Fiscalidad Naval*” en la Universidad de Vigo celebrado entre los días 2 y 3 de diciembre de 2013, ya citada.

Comisión europea tienen como punto de partida determinados beneficios fiscales que pueden, en un momento dado, ser declarados ilegales por las Instancias comunitarias.

3. PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN DE AYUDAS

A la vista de los problemas relatados es fácil darse cuenta de que uno de las cuestiones esenciales a las que se enfrentan los Estados miembros (y en este caso concreto España) cuando una determinada ayuda estatal de carácter fiscal se considera ilegal es a la necesidad de recuperar las ayudas pues el responsable de ejecutar la decisión de recuperación es el Estado miembro, que debe recuperarlas de las empresas que efectivamente se beneficiaron de ellas.

Desde la “Sentencia Kohlegesetz” en un lejano ya 1973¹⁵⁰, el TJUE confirmó por primera vez que la Comisión tenía la facultad de ordenar la recuperación o devolución de las ayudas estatales ilegales e incompatibles. Apoyándose en esta sentencia y posterior jurisprudencia en el mismo sentido, la Comisión publicó en 1983 una Comunicación, en la que advertía de su intención de utilizar todas las medidas a su disposición para asegurarse de que los Estados miembros cumplieran las obligaciones que se desprendían del artículo 88, apartado 3, del Tratado CE, incluida la de recuperar del beneficiario las ayudas incompatibles concedidas ilegalmente¹⁵¹.

Como ha puesto de manifiesto reiteradamente el TJUE el objetivo perseguido con la recuperación es restablecer la situación que existía en el mercado antes de conceder la ayuda. Y todo ello con la finalidad última de que la competencia no sea falseada en el Mercado interior. Desde esta perspectiva, como destaca el Tribunal de Justicia, la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles no es una sanción sino la consecuencia lógica de su ilegalidad¹⁵².

En el año 1999, las normas básicas sobre el procedimiento de recuperación se incorporan en el *Reglamento de procedimiento*. Después, el Reglamento (CE) núm.

¹⁵⁰ Asunto C-70/72, *Comisión contra Alemania*[1973], *Rec.* 813, párrafo13.

¹⁵¹ DOUE, C 318, de 24 de noviembre de 1983, p. 3.

¹⁵² DOUE C 272/4, de 15 de noviembre de 2007.

794/2004 de la Comisión (conocido como *Reglamento de aplicación*) recoge otras disposiciones de aplicación sobre la recuperación.

También conviene destacar a estos efectos la importancia, por un lado, de la Comunicación de la Comisión “*Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles*”¹⁵³ y, por otro, de la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales*, de 2009¹⁵⁴ ya que en ella se aclara el cometido de los órganos jurisdiccionales nacionales en materia de ayudas estatales y se brinda la colaboración de las autoridades comunitarias con dichos órganos, asesorándoles si fuere menester. Ambos textos deben tenerse en cuenta a la hora de poner en práctica el procedimiento de recuperación de ayudas amén de lo establecido en la jurisprudencia comunitaria, lo que se estipula en estos textos.

Pues bien, de conformidad a lo dispuesto en el art. 14 del Reglamento de procedimiento de 1999, cuando la Comisión concluye que la ayuda es ilegal por no ser compatible con el Mercado interior, adopta una decisión encaminada a ordenar al Estado miembro concedente de la misma que adopte todas las medidas necesarias para recuperar del beneficiario la ayuda (que es lo que se denomina “decisión de recuperación”)¹⁵⁵.

La ayuda recuperable devenga intereses calculados al tipo adecuado que fije la Comisión, que se devengarán desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición

¹⁵³ DOUE C 272/4, de 15 de noviembre de 2007.

¹⁵⁴ DOUE C 85, de 9 de abril de 2009. Esta Comunicación sustituye a la *Comunicación sobre la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en materia de ayudas de Estado* de 1995, DOUE C 312 de 23 de noviembre de 1995, p. 8. Recuérdese que esta Comunicación de 1995 introdujo mecanismos de cooperación y de intercambio de información entre la Comisión y los órganos jurisdiccionales nacionales.

¹⁵⁵ Cfr. *Decisión de la Comisión, de 24 de marzo de 2009, sobre la ayuda estatal concedida por Grecia a favor de Hellenic Vehicle Industry SA (ELVO)* [notificada con el número C(2009) 1476], DOUE L 118, de 12 de mayo de 2010, pp. 81 a 88; y la *Decisión de la Comisión, de 19 de noviembre de 2009, relativa a las ayudas estatales ejecutadas por Italia en favor de Alcoa Trasformazioni* [notificada con el número C(2009) 8112], DOUE L 227 de 28 de agosto de 2010, pp. 62 a 94; en la *Decisión de la Comisión, de 15 de diciembre de 2009, relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste del combustible* [notificada con el número C(2009) 9971], DOUE L 235, de 4 de septiembre de 2010, pp. 1 a 25; o en la *Decisión de la Comisión, de 14 de diciembre de 2010, relativa a la ayuda estatal otorgada por Francia en favor de la Coopérative d’exportation du livre français (CELF)* [notificada con el número C(2010) 8938], DOUE L 78 de 24 de marzo de 2011, pp. 37 a 54.

del beneficiario hasta la fecha de su recuperación. A este propósito, debe tenerse en cuenta el Reglamento (CE) núm. 794/2004¹⁵⁶.

Las únicas excepciones a exigir la recuperación de la ayuda es “*si ello fuese contrario a un principio general del Derecho Comunitario*” supuesto excepcional que el TJUE interpreta de forma restrictiva¹⁵⁷ y que invoca al principio de la confianza legítima y al de seguridad jurídica o “*la existencia de circunstancias excepcionales que hicieran absolutamente imposible que el Estado miembro ejecutara correctamente la decisión*”¹⁵⁸. En este último caso, el Estado miembro debe demostrar que intentó recuperar la ayuda ilegal y debe cooperar con la Comisión para superar las dificultades encontradas en esa labor.

Para el TJUE sólo cabe alegar tal imposibilidad cuando el beneficiario carece de cualquier activo recuperable. No ha admitido como motivos de imposibilidad absoluta por ejemplo, dificultades administrativas (por ejemplo, el gran número de beneficiarios afectados), o el temor a dificultades internas insuperables¹⁵⁹.

El artículo 14.3 del Reglamento CE 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo establece que “*la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión*”.

¹⁵⁶ DOUE L 140, de 30 de abril de 2004 que en su Capítulo V (arts. 9 a 11) clarifica las normas que regulan el tipo de interés aplicable a la recuperación de ayudas ilegales y recoge con mayor detalle, el método –ciertamente no sencillo- para fijar el tipo de interés para la recuperación y su modo de cálculo.

¹⁵⁷ Vid. la Comunicación *Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles*, cit., p. 6, con referencias jurisprudenciales de interés. A este propósito cabe traer a colación que la Comisión Europea, si bien concluyó que el régimen español de arrendamiento fiscal para la adquisición de buques es parcialmente incompatible con las normas de la UE sobre ayudas estatales (*Spanish Aid for the acquisition of ships - Spanish Tax Lease*), aplicó el principio de seguridad jurídica. A results de esta aplicación, la Comisión no pide la recuperación de las ayudas concedidas entre el comienzo del régimen en 2002 y el 30 de abril de 2007, fecha en la que la Comisión públicamente declaró incompatible una medida francesa similar. Cfr. en http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-706_en.htm.

¹⁵⁸ Cfr. *Comunicación sobre recuperación de 2007*, p. 7 y Asunto C-404/00, *Comisión contra España* [2003], Rec. I- 6695.

¹⁵⁹ Como recuerda la Comunicación sobre recuperación de 2007 en su p. 7 la “imposibilidad absoluta de recuperación” se interpreta muy restrictivamente por los tribunales comunitarios. Así no cabría invocar como circunstancias determinantes de dicha imposibilidad, por ejemplo, requisitos de Derecho nacional, como normas de prescripción, inexistencia de normas de recuperación en el Derecho nacional, o circunstancias relativas a la situación económica del beneficiario (crisis financiera, por ejemplo)

- **La efectividad** supone que se produzca un resultado concreto en términos de recuperación de forma que los procedimientos nacionales que no cumplan las condiciones del artículo 14.3 del Reglamento de procedimiento no deben aplicarse.
- **La inmediatez** significa que los procedimientos nacionales que impiden el restablecimiento inmediato de la situación previamente existente y prolongan la ventaja competitiva injusta que resulta de una ayuda ilegal e incompatible no cumplen las condiciones establecidas en el artículo 14.3 del Reglamento de procedimiento.

Es importante destacar que conforme al art. 15 del Reglamento de procedimiento los poderes de la Comisión para recuperar la ayuda están sujetos a un plazo de prescripción de diez años en relación con la recuperación de las ayudas ilegales, que empezará a contarse desde que se haya concedido la ayuda ilegal al beneficiario. Este plazo de prescripción quedará interrumpido por cualquier acción, relativa a la ayuda ilegal, que emprenda la Comisión o un Estado miembro a petición de la Comisión, empezándose a contar el plazo desde el principio tras cada interrupción. Además, el plazo de prescripción quedará en suspenso durante el tiempo en que la decisión de la Comisión sea objeto de un procedimiento pendiente ante el Tribunal de Justicia. Una vez expirado el plazo de prescripción la ayuda se considerará como existente.

La complicación radica en determinar la normativa interna aplicable en la recuperación de una ayuda fiscal, ya que el Derecho comunitario, como indica la Comunicación de 2007, no impone uno determinado. Eso sí, los Estados miembros no deben olvidar que el procedimiento que elijan debe permitir la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión, debiendo optar por procedimientos rápidos siempre que lo permita la normativa nacional¹⁶⁰.

En nuestro ordenamiento interno, el procedimiento aplicable a la recuperación

¹⁶⁰ Se añade en la Comunicación de 2007 que *“estos procedimientos no deben ser menos favorables que los que regulan las acciones nacionales similares, y no deben hacer prácticamente imposibles o excesivamente difíciles el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho comunitario”* afirmando que las autoridades del Estado miembro tienen la obligación de dejar de lado cualquier disposición del Derecho nacional que pudiera impedir la ejecución inmediata de la decisión de la Comisión (cit., p.12)..

.de dichas ayudas es el de recaudación regulado en el Capítulo V del Título III de la Ley General Tributaria y el Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

La eliminación de un beneficio fiscal puede implicar una mayor cuota tributaria a ingresar del beneficiario y una vez establecida la deuda a ingresar a través del procedimiento tributario oportuno terminado mediante el acto de liquidación, comienza el periodo voluntario de pago y el procedimiento para el cobro, pudiendo concederse aplazamientos y fraccionamientos al beneficiario. Dichos aplazamientos y fraccionamientos deben concederse por los siguientes motivos:

- **Cumplimiento del requisito de efectividad:** los aplazamientos y fraccionamientos son solicitados cuando existe una incompatibilidad material para el deudor de realizar el pago total de la deuda inmediatamente, carecerá de recursos económicos suficientes por lo que en caso de no concesión del fraccionamiento o aplazamiento podría suponerle serios problemas económicos. Debe primar la eficacia frente a la inmediatez, sobre todo cuando la concesión no constituye ningún privilegio sino una forma más de pago dentro del procedimiento ordinario de recaudación¹⁶¹.
- **Restablecimiento de la competencia efectiva de forma inmediata:** el compromiso garantizado de pago por el deudor conlleva un restablecimiento efectivo de la competencia desde que se planifica la devolución de la ayuda.
- **Igualdad de trato con el resto de deudores (no discriminación):** si a los deudores tributarios en general se les permite la posibilidad de fraccionar o aplazar la deuda para hacer frente a su deuda tributaria, igual debe ocurrir con los deudores provenientes de una decisión de recuperación por parte de la Comisión.
- **Carencia absoluta de procedimiento interno de recuperación aplicable en el caso de que el procedimiento de recuperación no pueda utilizarse:** el procedimiento administrativo recaudatorio es mucho más eficaz e inmediato que el civil.

¹⁶¹ Cfr. ORTEGA GUIO, A.: “La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España”, cit, consultado en www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/.../2012_15_11.pdf

- **Finalidad de recuperar la deuda eficaz e inmediatamente:** solo se conceden facilidades para el pago a deudores que puedan garantizar su solvencia.

Se está permitiendo recurrir los actos de liquidación ante los Tribunales Económico-Administrativos con suspensión del pago de la deuda en caso de aportar garantía suficiente siendo ésta una medida provisional válida en casos debidamente justificados.

La Comunicación de 2007 sobre recuperación antes mencionada en su párrafo 60 señala respecto a los beneficiarios insolventes: *“el TJCE ha declarado con regularidad que el hecho de que un beneficiario sea insolvente o esté sujeto a un procedimiento de quiebra no tiene ningún efecto sobre su obligación de devolver la ayuda ilegal e incompatible”*. En este caso, la Comisión es consciente de que no será posible en estos casos recuperar la cantidad completa de ayuda ilegal e incompatible no siendo posible tampoco restablecer la situación anterior de la manera habitual, por lo que la Comisión entiende correctamente ejecutada una decisión de recuperación cuando se obtiene una recuperación parcial a través de una liquidación de la empresa y la venta de sus activos en condiciones de mercado.

La legitimación en asuntos de fiscalidad se reconoce a los competidores del beneficiario y se restringe en relación con los terceros a los casos en que el impuesto pagado forma parte integrante de la medida ilegal de la ayuda estatal, cuando su recaudación se destina obligatoriamente a la financiación de la ayuda y afecta directamente a la cuantía de ésta en infracción del artículo 88.3 del TCE.

4. RECAPITULACIÓN

Los principales problemas existentes en materia tributaria con las ayudas de Estado se centran en la recuperación de las ayudas consideradas ilegales. La consideración por la Comisión de una ayuda fiscal como ilegal conlleva la mayoría de las veces modificaciones normativas para suprimir el régimen selectivo, a veces con efectos retroactivos.

La Comisión Europea y el TJUE aplican la normativa sobre ayudas de Estado con rigidez, persiguiendo una inmediata y efectiva recuperación de la ayuda en el plazo concedido por la Comisión al Estado en cuestión en su decisión de recuperación.

Esta inflexibilidad de la Comisión y el TJUE podría acarrear problemas al Estado español en la aplicación de su procedimiento administrativo de recaudación, que prevé aplazamientos, fraccionamientos y suspensión de la deuda en caso de interposición de recurso, siempre que se cumplan determinados requisitos para equipararlos a los demás beneficiados que no provienen de una ayuda ilegal.

Existe una gran controversia sobre la validez del procedimiento recaudatorio español en contra de la Administración Tributaria española, siendo la solución más viable la modificación de la Ley General Tributaria de cara a la recuperación de ayudas de Estado tributarias consideradas ilegales.

CAPÍTULO III LOS PROBLEMAS DEL FUTBOL ESPAÑOL

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

En este Capítulo III del TFG pretendemos abordar, como su título indica, los problemas del fútbol español, expresión con la que pretendemos abarcar las tres investigaciones abiertas en el seno de la Comisión europea para comprobar si varias medidas de apoyo público en favor de algunos clubes de fútbol profesional españoles, que son de naturaleza fiscal, se contraponen a las normas comunitarias sobre ayudas estatales. Y es que, como recordaba el Vicepresidente de la Comisión responsable de la política de competencia, Joaquín Almunia: “los clubes de fútbol profesional deben financiar sus costes de funcionamiento y sus inversiones aplicando una buena gestión financiera en lugar de hacerlo con cargo al contribuyente. Los Estados miembros y las autoridades públicas deben cumplir las normas de la UE en este ámbito, al igual que en todos los sectores económicos”¹⁶².

No obstante, antes de entrar en esta materia, resulta adecuado analizar, en una primera parte del capítulo, la importancia del fútbol y su incidencia en nuestro sistema fiscal en la medida en que ello nos hará situarnos correctamente en el escenario en el que se produce esta investigación de las Instancias comunitarias.

2. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL FUTBOL

2.1. Introducción

El fútbol representa un gran negocio a escala mundial que, en concreto, en España mueve cerca de 10.000 millones de euros, lo que vendría a ser un 2% del PIB. Se trata de un deporte que acaparan 42 empresas que dan forma a la Liga de Fútbol Profesional (en adelante, LFP) y que mueven un presupuesto de 2.117 millones de euros de ingresos y de 1.947 millones de gastos. El fútbol profesional crea más de 85.000 empleos directos e indirectos; al lado de ello, cada temporada acuden a los campos repartidos

¹⁶² Vid. estas declaraciones en el Comunicado de prensa, emitido por la Comisión europea en Bruselas el 18 de diciembre de 2013: “Ayudas estatales: La Comisión abre una investigación pormenorizada sobre la financiación pública de algunos clubes de fútbol profesional españoles” que puede consultarse en europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1287_es.pdf.

por toda España 14 millones de personas. Esta actividad está sujeta, como cualquier otra, a los distintos impuestos que conforman nuestro sistema fiscal bien a través de los deportistas, bien a través de los propios Clubes.

2.2. Los impuestos que afectan a los futbolistas profesionales

Obviamente los futbolistas profesionales¹⁶³ se ven claramente afectados, como el resto de las personas físicas por el IRPF¹⁶⁴. Las rentas que obtienen se considerarán rendimientos del trabajo¹⁶⁵ cuando se realicen en régimen de dependencia asumiendo un tercero los riesgos de la actividad¹⁶⁶, o derivados de actividades económicas¹⁶⁷ cuando la actividad deportiva se desarrolle por cuenta propia. En el primer caso, el deportista estará ligado por medio de un contrato de trabajo, mientras que en el segundo, instrumentalizará el desarrollo de su actividad deportiva a través de figuras

¹⁶³ Sobre la distinción entre deportista profesional y aficionado vid. BERMEJO VERA J. (Dir), *Guía jurídica del fútbol aficionado (Marco legal y cuestiones estatutarias, laborales y fiscales)*, Real Federación Española de Fútbol, 1998.

¹⁶⁴ Sobre esta cuestión, existe numerosa doctrina entre la que seleccionamos MAGRANER MORENO, F.J.: *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, 1995, pp. 49 y sigs.; CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, 1999, págs. 222 y sigs.; CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Ed- Lex Nova, 2001; URQUIZU CAVALLÉ, A.: “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales” en *La prestación de servicios por deportistas profesionales, Tirant Lo Blanch, 2006* y MORÓN PÉREZ, C.: “La tributación de los deportistas”, *ANALES DE DERECHO* núm. 30, 2012, po. 164-195 en <http://dx.doi.org/10.6018/analesderecho>

¹⁶⁵ A este respecto, de acuerdo con el art. 17.1 LIRPF, son rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo o de una relación laboral y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (art. 17.1). Por lo tanto, cualquier percepción o ventaja que obtenga el sujeto pasivo, ya sea regular o esporádica, en dinero o en especie, que retribuya su trabajo será un rendimiento de tal naturaleza, a menos que el mismo pueda ser calificado como de actividad

¹⁶⁶ Sobre la distinción, desde un punto de vista general, entre la actividad deportiva por cuenta propia y por cuenta ajena, que puede generar rendimientos del trabajo y de actividad, ver, MARÍN HITTA, L.: “Sobre la retribución de los agentes de los deportistas profesionales”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9, 1993, pp. 222 y sigs.

¹⁶⁷ Por su parte, el art. 27 LIRPF considera rendimientos de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La definición legal descansa pues, no en que se trate de rendimientos mixtos del trabajo y el capital -lo que sucederá la mayoría de las veces-, sino en que sea el propio sujeto el que desarrolle por su cuenta y riesgo la actividad. La ordenación por cuenta propia, inevitablemente unida a la asunción de los riesgos derivados de la misma, es la clave que convierte a cualquier actividad en una actividad económica.

contractuales distintas, como el arrendamiento de servicios, el contrato de colaboración o el de patrocinio publicitario¹⁶⁸.

Es importante destacar que cuando media contrato laboral hay toda una serie de percepciones a las que el jugador tiene derecho en virtud de lo dispuesto en el Convenio Colectivo del Fútbol Profesional¹⁶⁹ y que van a resultar sujetas al IRPF en concepto de rendimientos del trabajo¹⁷⁰. Además del sueldo mensual, el plus de antigüedad que percibe el jugador por cada dos años de permanencia en el club¹⁷¹, el premio de antigüedad a que tiene derecho el jugador al término de su relación contractual cuando ha estado vinculado al club durante seis o más temporadas¹⁷², las retribuciones percibidas del club durante la incapacidad temporal¹⁷³, la indemnización abonada por el club, en su caso, en los casos de muerte o lesión invalidante para cualquier actividad laboral¹⁷⁴, la cantidad satisfecha por el club al jugador por la explotación económica de

¹⁶⁸ La relación laboral de los deportistas profesionales es una relación que el Estatuto de los Trabajadores califica como relación laboral de carácter especial que analizan de forma particularizada ÁGUILA SOTO, C. y SICILIA CAMACHO, A., “La relación laboral del deportista profesional”, en *Civitas Revista Española de Derecho Deportivo*, núm 7, 1997 y VALIÑO ARCOS, A., “En torno a la laboralidad de la relación jurídico deportiva”, *Civitas Revista Española de Derecho Deportivo*, núm 7, 1997.

¹⁶⁹ El art. 8.2 del RD establece que “tendrán la consideración legal de salario todas las percepciones que el deportista reciba del club o entidad deportiva, bien sean en metálico o en especie, como retribución por la prestación de sus servicios profesionales”. Por su parte, el convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, cuya publicación en el BOE fue ordenada por Resolución de la Dirección General de Trabajo de 21 de octubre de 2008 –BOE de 4 de noviembre de 2008–, otorga a los futbolistas el derecho a las percepciones económicas que se enumeran en el texto.

¹⁷⁰ Vid. DELGADO GARCÍA, A.M, OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Fiscalidad del deporte*, Bosch, 2008, pp. 192 y sigs.

¹⁷¹ Según el art. 26 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, el plus de antigüedad “es la cantidad que percibe el Jugador por cada dos años de permanencia en el mismo Club/SAD. Su importe será equivalente, con dos años de permanencia, al cinco por cien (5%) del sueldo mensual que perciba de su equipo, con los límites señalados en el artículo 25 del Estatuto de los Trabajadores”.

¹⁷² Vid. Art. 32 del Convenio Colectivo del fútbol profesional.

¹⁷³ Según el art. 33 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, “el Futbolista Profesional que, durante la vigencia del contrato incurriera en baja por Incapacidad Temporal, por cualquier causa, tendrá derecho a que el Club/SAD le complete la prestación de la Seguridad Social o Mutua Patronal hasta el cien por cien (100%) de sus retribuciones, manteniendo esta situación hasta su alta o finalización del período contractual”.

¹⁷⁴ El art. 34 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional viene a disponer que, con independencia de las indemnizaciones que puedan corresponder al Futbolista Profesional o sus herederos, como consecuencia de un accidente con resultado de muerte o invalidez permanente absoluta que le impida desarrollar cualquier actividad laboral y, siempre que dicho suceso sea consecuencia directa de la práctica del fútbol bajo la disciplina del Club/SAD, éste deberá indemnizarlo, o en su caso a los herederos, en las cuantías que detalla el precepto.

su imagen, cuando dicha cantidad tenga la consideración de salario¹⁷⁵, la indemnización por extinción¹⁷⁶ o cualquier otra forma de retribución pactada en el contrato de trabajo están sujetas otras contraprestaciones como la contraprestación económica a la que el futbolista tiene derecho en el caso de cesión temporal¹⁷⁷ o definitiva¹⁷⁸ a otro club, la participación en la compensación por preparación o formación que el club que contrate a un jugador menor de 24 años debe pagar al club de procedencia del mismo¹⁷⁹, la prima de contratación o fichaje¹⁸⁰ o las primas por partido¹⁸¹, por mencionar las más importantes sin ánimo de exhaustividad.

¹⁷⁵ El artículo 28 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional dispone: “Derecho de explotación de imagen. Para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido éstos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD”

¹⁷⁶ Vid., URQUIZU CAVALLE, A., “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales”, cit., p. 242 y sigs y Sobre su aplicación a los deportistas vid., MAGRANER MORENO, F., *La tributación de artistas y deportistas*, cit., p. 54.

¹⁷⁷ El artículo 16 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece lo siguiente: “En el supuesto de que la cesión se realizara mediante contraprestación económica, pactada entre cedente y cesionario, el Futbolista Profesional tendrá derecho a percibir, como mínimo, el quince por cien (15%) del precio pactado, que deberá ser satisfecho por el Club/SAD cesionario, en el momento de la aceptación por el Futbolista de la cesión. En el supuesto de que no se pactara cantidad alguna, el Futbolista tendrá derecho a percibir como mínimo el importe que resulte de dividir por doce la totalidad de las retribuciones percibidas del Club/SAD en la temporada inmediata anterior, multiplicado por el uno y medio por cien (1,5%)”.

¹⁷⁸ En el caso de cesión definitiva a otro club, el art. 17.3 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece que “el Futbolista tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15 por 100 del precio de dicha cesión, que deberá ser pagada por el Club/SAD adquirente de los derechos, en todo caso”.

¹⁷⁹ El art. 18.1 del Convenio Colectivo del fútbol profesional establece que en “el caso de que, tras la extinción del contrato por expiración del tiempo convenido, el Futbolista Profesional estipulase un nuevo contrato con otro Club/SAD, éste deberá abonar al Club/SAD de procedencia la compensación que libremente haya fijado en las listas de compensación, al final de temporada. A tal efecto, el Club/SAD de procedencia deberá notificar al jugador, a la LNFP y a la AFE hasta el 30 de junio o siguiente hábil, de cada año, su inclusión en la lista de compensación y el importe fijado. En ningún caso podrá incluirse en la lista de compensación a un jugador, cuya edad sea igual o superior a 24 años, al 30 de junio del año en que se incluya”. El párrafo 3 del mismo precepto determina que el futbolista tendrá derecho a percibir el quince por cien (15%) de la citada compensación a la perfección del contrato.

¹⁸⁰ Según el art. 22.1 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional es “la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo”.

¹⁸¹ Cuyas cuantías y condiciones de cobro, según el art. 23 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, se pactará por cada Club/SAD con su plantilla de Futbolistas Profesionales o con cada Futbolista Profesional.

También es frecuente que en el contrato de trabajo de los deportistas se pacten determinadas retribuciones en especie¹⁸², como el derecho a la utilización de vehículo o de residencia, a seguros médicos o de accidentes sufragados por el club, a viajes pagados por el mismo, al ingreso de contribuciones a planes de pensiones a favor de los deportista, etc... que también serán objeto de tributación en este impuesto.

Asimismo, serán gravados por el IRPF en concepto de rendimientos de capital mobiliario (art. 25.4 LIRPF) “*los procedentes del derecho a explotar la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización*” eso sí, solo en el caso de que el cesionario sea un tercero que no esté ligado con el deportista en virtud de una previa relación laboral o de prestación de servicios deportivos; además, concurriendo determinados requisitos, esta explotación económica de la imagen del deportista puede generar también imputaciones de renta. Por su parte, generan rendimientos íntegros de actividades económicas gravables (art. 27 de la LIRPF) los que reciba el deportista si presta sus servicios de forma independiente, al margen del ámbito organizativo de otra persona o entidad, sea cual fuere la relación jurídica que le dé cobertura – arrendamiento, sociedad, comisión, patrocinio, etc.-¹⁸³ y la remuneración que perciba por explotar él mismo su imagen¹⁸⁴.

También pueden generarse ganancias o pérdidas patrimoniales (art. 33.1 de la LIRPF) en los supuestos de premios obtenidos por el reconocimiento a la trayectoria profesional y las indemnizaciones por daños personales sufridos por el deportista. En todo caso, en el ámbito del fútbol, el IRPF supone un gravamen especialmente

¹⁸² Vid. DELGADO GARCÍA, A.M, OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Fiscalidad del deporte*, cit., p. 193 y CAZORLA PRIETO, L.M. y CORCUERA TORRES, A., *Los impuestos del Deporte*, cit., p. 229.

¹⁸³ Si el premio lo percibe por la participación en una competición formando parte de un club, la actividad no se ha realizado por cuenta propia, sino ajena y, en consecuencia, el rendimiento tendría la consideración de rendimiento del trabajo y no de actividad.

¹⁸⁴ MAGRANER MORENO, F.J., *Tributación de los artistas y deportistas*, cit., pp. 63 y 64 afirma que “*las cantidades percibidas por los deportistas por la realización de spots publicitarios y por la cesión del derecho de explotación de imagen, cuando la cesión de ese derecho no se encuentre incluida dentro del contrato de trabajo, tienen la consideración de rendimientos de la actividad profesional, al retribuir, en definitiva, la prestación de un servicio que supone la ordenación por cuenta del deportista... de su propio trabajo para intervenir en la producción de servicios. Si la actividad de patrocinio es directa entre patrocinador y deportista, bien a través de un contrato de patrocinio, sponsoring o simplemente con contratos mercantiles o de arrendamiento de servicios, la compensación económica por la utilización de la imagen por éste percibida tendrá la consideración en el IRPF de rendimiento profesional*”.

significativo que los clubes han de tener muy en cuenta al suponerle al deportista profesional un tipo de gravamen del 52%.

Debemos añadir que los deportistas que desarrollen su actividad por cuenta propia con el ánimo de obtener rendimientos, constituyen sujetos pasivos del IVA y, por lo tanto, los servicios deportivos que presten estarán sujetos al mismo, al tipo general, debiendo repercutir el IVA correspondiente y quedando obligados a cumplir con todas las prestaciones materiales y formales propias de este tributo¹⁸⁵. En las operaciones donde se obtiene una recaudación importante e inmediata son los millonarios traspasos de los que se informa en la prensa cada inicio de temporada sujetos al IVA vigente del 21%.

También constituye el hecho imponible del IAE el ejercicio de cualquier actividad económica independiente, con independencia de que se ejerza habitual o esporádicamente, persiga o no ánimo de lucro, obtenga beneficios o pérdidas en su ejercicio concreto, se realice o no en un local determinado y esté o no contenida en las Tarifas del impuesto. A tal efecto, la actividad de los deportistas se encuentra clasificada dentro de la sección tercera de las tarifas, bajo la agrupación 04 que lleva por rúbrica, precisamente, “actividades relacionadas con el deporte”¹⁸⁶ si bien a partir de 2003 existe una exención que no impide que subsista la obligación de darse de alta en el impuesto, aunque, obviamente, no paguen¹⁸⁷.

2.3. Los impuestos que afectan a los Clubes de fútbol

Los clubes de fútbol que son Sociedades Anónimas Deportivas, salvo algunas excepciones- Real Madrid, Fútbol Club Barcelona, Athletic de Bilbao y Osasuna- deben tributar como tales en el marco de nuestro ordenamiento fiscal en el impuesto de

¹⁸⁵ Vid. MAGRANER MORENO, F.J., *Tributación de artistas y deportistas*, cit., pp. 135-148.

¹⁸⁶ Dentro de ella tienen cabida los siguiente grupos: 041 (jugadores de fútbol), 042 (jugadores de tenis y de golf, 043 (pilotos de motociclismo y automovilismo), 044 (boxeadores), 045 (jugadores de baloncesto), 046 (corredores de ciclismo), 047 (jugadores de balonmano, voleibol, pelota y otros deportistas de la hípica, lucha, etc), 048 (árbitros de espectáculos deportivos) y 049 (otras actividades relacionadas con el deporte).

¹⁸⁷ Sobre la tributación en el IAE de los deportistas antes de la declaración de exención de las personas físicas, vid. MAGRANER MORENO, F.J., *Tributación de artistas y deportistas*, cit., págs. 11-33 y CAZORLA PRIETO, L.M., *Impuesto sobre Actividades Económicas y Deporte*, Aranzadi, 1996.

Sociedades como cualquier otra empresa con un gravamen del 30% al serles aplicable el tipo general aplicable a toda SA, mientras que los Clubes no transformados se ciñen al régimen tributario general de las Asociaciones que tienen un tipo más bajo del 25%.

El problema radica en que con independencia de ello con fecha del pasado noviembre deben a Hacienda 663,876 millones de euros de los que más de 500 millones corresponden a equipos de primera división. Esa deuda acumulada corresponde a todos los clubes excepto a que no están constituidos como Sociedades Anónimas Deportivas cuyos datos no se han facilitado y que también son cifras exorbitantes¹⁸⁸ a las que se une una abultadísima deuda con la Seguridad Social que asciende a 16,6 millones¹⁸⁹ y si contamos la deuda a acreedores comunes superan los 3000 millones de euros¹⁹⁰.

Esta situación, no tendría que ser un problema teniendo en cuenta los cerca de 1.800 millones de euros que ingresa el fútbol anualmente. Pero hay dos hechos que conviene destacar:

1. La supervivencia de los clubes depende directamente de su capacidad de generar ingresos en el futuro, y un tercio de dichos ingresos proviene de los derechos televisivos; y la segunda es que solamente dos —Real Madrid y FC Barcelona— de los equipos españoles reciben cerca del 50% de esos derechos televisivos. Y es que la crisis también afecta al fútbol, y prueba de ello es que veintidós de los veintitrés clubes europeos han presentado ante los juzgados expedientes de suspensión de pagos son españoles.
2. La tributación de los clubes, fruto directo de las elevadas deudas del fútbol español con la Hacienda española, y que es, sin duda, su sistema de retribución a

¹⁸⁸ Según aclaró el Gobierno al portavoz socialista de Deportes en el Congreso, Manuel Pezzi, quien se interesó por estos datos el pasado mes de noviembre. Además, el Gobierno ha explicado en una respuesta parlamentaria que la deuda con Hacienda de las SAD que está aplazada por acuerdo o convenio, asciende a 347,346 millones y mientras que la deuda de las SAD que están en concurso es de 380,439 millones.

¹⁸⁹ Según los datos del Fichero General de Recaudación de la Seguridad Social a fecha 13 de mayo de 2013

¹⁹⁰ Estudio realizado por el profesor de la Universidad de Barcelona J.M GAY DE LIÉBANA titulado que puede consultarse en Informe sobre la situación económica del futbol español y europeo 2011/2012 <http://gaydeliebana.com/wp-content/uploads/FUTBOL-EUROPEO-PRESENTACI%C3%93N-COTIME-5-DIC-2013-JMGdL-4-DIC-2013.pdf>

los jugadores cuya principal característica es que suelen pactar con sus clubes salarios netos, es el club el que debe soportar los gastos derivados de su tributación por IRPF al Estado español¹⁹¹.

Esta situación, además de preocupante es atípica y uno de motivos de que la Comisión Europea haya abierto una investigación formal sobre siete clubes de fútbol españoles por haber recibido presuntamente ayudas públicas ilegales en la medida en que esta cierta complacencia de la Hacienda Pública española que pacta y aplaza las deudas con los Clubes no se reproduce en los países de nuestro entorno que en los que no se permiten acuerdos con la correspondiente Agencia Tributaria. Es el caso del histórico Glasgow Rangers de Escocia que se encuentra en concurso de acreedores por deber 93 millones de euros en impuestos y ha levantado quejas de equipos europeos como el del Bayern de Munich que lamenta la impunidad que existe en el fútbol español¹⁹².

El consentimiento por parte de la AEAT de aplazamientos de deudas tributarias y de seguridad social desconocidas en otros ámbitos en una especie de connivencia con la situación irregular del fútbol, siempre cuando sea posible identificar actuaciones concretas, sí que podría apreciarse una ayuda estatal no compatible, y no en una medida

¹⁹¹ La conocida como Ley Beckham, jurídicamente la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, ha sido aplicable incluso para los jugadores fichados con anterioridad al ejercicio 2010, por la que se modifican las leyes de los impuestos de sociedades e IRPF de las rentas de los ciudadanos no residentes.

La Ley Beckham era en realidad una reducción fiscal en el IRPF para los trabajadores extranjeros que establecieran su residencia fiscal en España. En concreto, permitía a los residentes fiscales en España tributar como no residentes al tipo general del 24%, en lugar de hacerlo al 43% que se aplica a los contribuyentes residentes con rentas superiores a los 120.000 euros. En principio, bastaba con no haber residido en España en los diez años anteriores al desplazamiento al territorio español y que éste se produjese como consecuencia de un contrato de trabajo. Quienes cumplían estos requisitos podían tributar al tipo general del 24%, lo que en teoría suponía una importante reducción de la carga impositiva cuanto más alta fuese la renta. Así, por ejemplo, un futbolista nacional que superase los 600.000 euros de ingresos tributaría —y tributaba— al 45%, mientras que el extranjero podía hacerlo a un 24% durante los primeros seis años de residencia en nuestro país. Las diferencias a efectos fiscales eran más que interesantes. (Ver más en <http://www.mientrastanto.org/boletin-104/notas/el-futbol-y-los-impuestos#sthash.HERuhzED.dpuf>)

¹⁹² Desde la UEFA se están introduciendo además nuevas reglas financieras para no permitir que los clubes tengan unan unas pérdidas de más de 45 millones de euros a lo largo de tres temporadas, aunque esas normas no se aplicarían a los retrasos ya existentes en el pago de impuestos.

legislativa de control financiero y contable que, en buena lógica, tiene consecuencias fiscales indirectas.

Y este es precisamente el contexto en el que se desata el problema que determinados Clubes de fútbol, por distintos motivos tiene con la Comisión europea y que afecta, precisamente a determinadas ventajas, muchas de carácter fiscal, que ésta última está investigando desde la perspectiva de las ayudas de Estado.

2.4. El Fraude fiscal en el fútbol

Los montantes económicos que mueve el fútbol hacen muy tentadora la articulación de entramados de negocios tapadera con el fin de esquivar la factura impositiva, y ello se debe a la imposibilidad que tienen los jugadores de fútbol, al contrario que otros deportistas, de fijar su residencia fuera del país del club en el que juegan. Ejemplo de ello ha sido recientemente el caso sobre el presunto fraude a la Hacienda Pública realizado por el jugador del Barça, Leo Messi, mediante la presunta evasión de impuestos derivados de sus derechos de imagen en empresas instrumentales radicadas en paraísos fiscales.

Los clubes de fútbol son grandes generadores de recursos para la Hacienda Pública, y especialmente en lo referente a los impuestos derivados de sus jugadores por lo que en ese entorno las decisiones económicas son muy importantes, y las de contenido fiscal son decisivas para la gestión de un Club, pues no tener en cuenta el trasfondo fiscal de los negocios jurídicos que el fútbol y sus montantes gestionan dará finalmente lugar a un estrangulamiento financiero del club en cuestión.

3. LAS AYUDAS DE ESTADO EN EL FUTBOL ESPAÑOL

3.1. La situación de partida

El 21 de marzo de 2012, en una declaración conjunta, el Vicepresidente Almunia y el Presidente de la UEFA Michel Platini, manifestaron su acuerdo en que el control de las ayudas estatales al fútbol profesional y las normas de la UEFA sobre

equidad financiera abordan las mismas cuestiones y que los clubes de fútbol profesional deben valerse por sus propios medios¹⁹³.

La Comisión también está examinando en otros Estados miembros ciertas medidas que fueron puestas en su conocimiento y en octubre de 2012 envió una solicitud de información a todos los Estados miembros en relación con el fútbol profesional. En marzo de 2013, la Comisión inició una investigación pormenorizada de la financiación pública de cinco clubes de fútbol profesional holandeses¹⁹⁴.

Las intervenciones públicas en favor de agentes del mercado que realizan actividades económicas pueden considerarse carentes de ayuda estatal en el sentido de lo dispuesto en las normas de la UE cuando se hacen en términos que un operador privado hubiera aceptado en condiciones de mercado (el principio del inversor en una economía de mercado (PIEM)). Si no se respeta el PIEM, las intervenciones públicas constituyen ayuda estatal en el sentido de lo dispuesto en las normas de la UE (artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea — TFUE), porque confieren al beneficiario una ventaja económica que sus competidores no tienen. A continuación, la Comisión procede a evaluar si dicha ayuda puede ser considerada compatible con las normas comunes de la UE que autorizan determinadas categorías de ayudas. Sin estas normas comunes, la competencia dentro del mercado único de la UE se vería falseada por una «carrera de subvenciones» entre los Estados miembros en beneficio de determinados agentes del mercado.

La Comisión Europea tiene abierto expediente a siete clubes de fútbol españoles profesionales, en concreto, Real Madrid, Barcelona, Athletic de Bilbao, Osasuna, Valencia, Hércules y Elche, por presuntas ayudas ilegales. Las cuestiones que afectan a los distintos Clubes son diferentes.

El primero de los casos atañe a Real Madrid, Barcelona, Athletic de Bilbao y Osasuna y se debe a que ninguno de estos clubes, a diferencia del resto de la Liga

¹⁹³ Cfr. IP/12/264. “State aid: Vice President Almunia and UEFA President Platini confirm Financial Fair-Play rules in professional football are in line with EU state aid policy” en http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-264_en.htm.

¹⁹⁴ Cfr. IP/13/192 “State aid: Commission opens in-depth investigation into public funding of five Dutch professional football clubs” en http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-192_en.htm

profesional, se han convertido en Sociedad Anónima Deportiva (en adelante, SAD)¹⁹⁵, algo que las Instancias comunitarias consideran que les confiere un estatus fiscal más ventajoso que al resto de los Clubes de fútbol. La apertura de expediente también viene motivada por la creencia de que este tipo de instituciones deportivas tienen acceso a desgravaciones de las que no se benefician otros equipos.

El segundo supuesto tiene carácter urbanístico y afecta por distintas causas al Real Madrid, y en concreto, a la permuta que realizó de los terrenos de Valdebebas donde se ha construido la nueva Ciudad Deportiva, y al Athletic de Bilbao por la participación pública en la financiación de la construcción del nuevo Estadio de San Mamés¹⁹⁶.

El último caso es el de los tres Clubes valencianos -Valencia, Hércules y Elche- que también van a ser investigados formalmente por la Comisión, en orden a las irregularidades observadas en las ayudas recibidas del Instituto Valenciano de Finanzas. Estos equipos fueron avalados por la administración autonómica cuando solicitaron préstamos por un importe total de 118 millones de euros. Al incurrir en impago, la Generalitat ha tenido que hacerse cargo de la deuda con las entidades bancarias, especialmente con Bankia, lo que en la práctica supone una ayuda pública.

¹⁹⁵ El proceso de constitución y origen de las SAD, eternamente en el centro del debate, que se constituyen en aplicación de la Ley del Deporte de 1990 y son la forma jurídica obligatoria para los clubes que participen en competiciones oficiales (1ª y 2ª de Fútbol y Liga ACB), salvo los clubes incluidos en las disposiciones adicionales 7ª y 8ª de la Ley: Madrid, Barcelona, Athletic y Osasuna. Tal y como se configuró el proceso de transformación, deberían ser SAD las que no tuvieran una situación económica de solvencia (saldo patrimonial neto positivo en todas las temporadas desde la 85-86), mientras que aquéllas que sí lo tuviesen podían optar libremente por mantener el régimen jurídico de Club (asociación privada). No se delimita ningún régimen tributario beneficioso ad hoc, sino que se permite que determinados clubes no tengan que convertirse en SAD, sino lo deciden voluntariamente.

¹⁹⁶ Supuesto parecido, también abierto ante la Comisión es el del Celtic de Glasgow, ya que la Comisión ha recibido una serie de denuncias en las que se pone de manifiesto una posible infracción derivada de la adquisición de los terrenos donde instalar su Ciudad Deportiva por un precio manifiestamente inferior al de mercado. Ante los insistentes rumores, la Comisión Europea ha manifestado que, efectivamente, está recopilando información sobre el particular, pero que no ha iniciado una investigación formal. Si finalmente el proceso avanza y concluye con la culpabilidad del equipo escocés por la financiación irregular en la compra de terrenos de Lennoxton, el Celtic de Glasgow se enfrentará a una durísima sanción.

NOMBRE DEL CLUB	AÑO DE LA MEDIDA	DESCRIPCIÓN
VALENCIA C.F	2009, 2011 y 2013	2009: Aval estatal del Instituto Valenciano de Finanzas para un préstamo bancario de 75 millones EUR concedido por Bancaja (ahora Bankia) a la Fundación Valencia Club de Fútbol, que se utilizó para financiar la adquisición de acciones del Valencia CF por esa Fundación. 2010 y 2013: El Instituto Valenciano de Finanzas aumentó en 6 millones EUR y 5 millones EUR, respectivamente, su aval concedido a la Fundación Valencia Club de Fútbol para atender el pago del principal, intereses y gastos vencidos derivados de los pagos no abonados del préstamo garantizado concedido anteriormente al Valencia CF.
HERCULES C.F	2010	Aval estatal del Instituto Valenciano de Finanzas para un préstamo bancario de 18 millones EUR concedido por la Caja de Ahorros del Mediterráneo (CAM) a la Fundación Hércules de Alicante, que se utilizó para financiar la adquisición de acciones del Hércules CF por esa Fundación.
ELCHE CF	2013	Aval estatal del Instituto Valenciano de Finanzas para dos préstamos por un total de 14 millones EUR, concedidos por la CAM (9 millones EUR) y el Banco de Valencia (5 millones EUR), a la Fundación Elche Club de Fútbol, que se utilizó para financiar la adquisición de acciones del Elche CF por esa Fundación.
REAL MADRID CF	2011	El Real Madrid parece haberse beneficiado de una permuta de terrenos muy ventajosa con el Ayuntamiento de Madrid. Esa permuta se basó en una nueva tasación de un terreno por un valor de 22,7 millones EUR, en lugar de su anterior valor de 595 000 EUR tasado en 1998.
Real Madrid CF, Barcelona CF, Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna	DESDE 1990	Posibles privilegios en lo que respecta a la fiscalidad de las empresas, en beneficio del Real Madrid CF, Barcelona CF, Athletic Club Bilbao y Club Atlético Osasuna. Estos cuatro clubes están exentos de la obligación general de que los clubes de fútbol profesional se transformen en sociedades anónimas deportivas. El efecto de esta exención es que estos clubes disfrutan de un tipo impositivo preferente del 25 % en lugar del 30 % aplicable a las sociedades anónimas deportivas.

La decisión de apertura de investigación formal, que es la primera fase de un potencial expediente sancionador, corresponde a la Comisión europea que la ejerce en diciembre de 2013, tras lo cual, como impone el diseño de este procedimiento, se abrió

un plazo de un mes para que las autoridades españolas, responsables ante las instituciones europeas en este tipo de casos que afectan a la libre competencia, presenten sus alegaciones que también podrán aportar terceras partes implicadas en un plazo de tres meses.

Al término de la investigación, Bruselas puede decidir cerrar el caso si considera que las ayudas no son incompatibles con el Mercado interior y por tanto no son ilegales, o bien obligar a los clubes a devolver los subsidios si concluye que lo han sido.

3.2 Situación actual

A fecha de hoy, la Comisión Europea tiene abiertas tres investigaciones pormenorizadas distintas para comprobar si varias medidas de apoyo público en favor de algunos clubes de fútbol profesional españoles se atienen a las normas comunitarias sobre ayudas estatales¹⁹⁷.

Ninguna de las medidas se ha notificado a la Comisión, sino que le fueron comunicadas por ciudadanos interesados considerando que estas medidas confieren ventajas significativas a los clubes beneficiarios, en detrimento de aquellos que deben funcionar sin esa ayuda.

En primer lugar, la Comisión está investigando los posibles privilegios fiscales otorgados al Real Madrid CF, el Barcelona CF, el Athletic Club de Bilbao y el Club Atlético Osasuna, al tener un régimen fiscal más ventajoso por no haberse convertido en SAD.¹⁹⁸

No obstante, puede resultar discutible que la no transformación en SAD sea una ayuda de estado no compatible porque como ha señalado L. CAZORLA *“una cosa es la insostenible situación económico financiera del fútbol español y sus causas, y otra muy distinta que, desde una perspectiva jurídica, la no transformación en SAD de*

¹⁹⁷ La versión no confidencial de la Decisión se publicará con los números SA.29769, SA.33754, y SA.36387 en el Registro de Ayudas Estatales que se encuentra en el sitio Internet de la DG Competencia una vez se haya resuelto lo relacionado con la confidencialidad. Las nuevas publicaciones de decisiones sobre ayudas estatales en Internet y en el Diario Oficial figuran en State Aid Weekly e-News

¹⁹⁸ DOUE de 7 de marzo de 2014. C 69/108 Cfr, Documento OJ:C:2014:069:0108:0114:ES:PDF

determinados clubes sea una ayuda de estado no compatible. Lo primero es indudable, pero el necesario ajuste y control de dicha situación no puede hacer perder el no menos necesario rigor jurídico en el análisis”¹⁹⁹.

Pese a que la consecuencia tributaria de lo anterior es incontestable, las SAD se rigen por la normativa tributaria aplicable a toda SA (IS tipo del 30%), mientras que los Clubes no transformados se ciñen al régimen tributario general de las asociaciones (tipo del 25%) no pensamos que haya el establecimiento de un marco tributario específico y ad hoc en la medida en que los clubes no transformados lo que hacen es mantener el régimen propio hasta entonces vigente para todo Club. Esto último no es delimitar un régimen fiscal ad hoc para favorecer a unos operadores distorsionando el mercado.

A ello se añade que los Clubs transformados en SAD tienen otro tipo de ventajas como lo es que pueden participar en operaciones de mercado: fondos, adquisición del capital social por inversores, etc.

Por otro lado, como apuntamos también se está investigando si una permuta de terrenos bien conocida entre el Ayuntamiento de Madrid y el Real Madrid CF incluye o no algún tipo de ayuda estatal en beneficio del Club²⁰⁰, incumpliendo con ello el principio de libre competencia en la medida en que otros Clubes no se han beneficiado de idénticas ventajas²⁰¹.

Conforme a lo descrito en la carta de 18 de diciembre de 2013 esta situación constituye para la Comisión, “*con toda probabilidad*” una ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE. El Real Madrid CF, como club profesional que lleva a cabo una actividad económica, parece disfrutar de una ventaja económica del hecho de que un terreno, que en el momento de su adquisición se valoró en 595.194

¹⁹⁹ CAZORLA, L.: “Sociedades Anónimas Deportivas y Ayudas de Estado”, *El blog jurídico y docente de Luis Cazorla*, que puede verse en <http://luiscazorla.com/2013/12/sociedades-anonimas-deportivas-y-ayudas-de-estado/>

²⁰⁰ El problema no es exclusivo del fútbol español, sino que la cuestión de ayudas ilegales de Estado es extrapolable a muchos países. El fútbol holandés también está siendo mirado con lupa por Bruselas por las presuntas “facilidades” que tuvieron en distintas operaciones inmobiliarias que realizaron. Con un expediente abierto en fase avanzada están PSV Eindhoven, NEC Nimega, Willem II, Den Bosch y Maastricht. Mas información a este respecto puede verse en el interesante enlace <http://footballtaxhavens.wordpress.com/2014/01/01/state-aid-assembling-the-case-for-the-eu/>.

²⁰¹ Cfr. DOUE de 7 de marzo de 2014, ídem.

euros y se consignó en los libros con un valor de 488. 000 euros, aparezca 13 años después, en una operación para compensar deudas mutuas, con un valor de más de 22 millones de euros. El considerable incremento del valor aducido del terreno plantea serias dudas. El mercado inmobiliario español creció considerablemente después de 1998. Pero los bienes inmuebles iniciaron un fuerte descenso ya en 2008. En ese plazo la calificación de la zona no experimentó cambio alguno.

A ello se añade que en el caso de la cesión de un bien inmobiliario entre una entidad pública y una parte privada, debe garantizarse que el valor subyacente del terreno es el valor de mercado. A falta de un procedimiento vinculante, la tasación del valor del terreno efectuada por un experto independiente serviría a este fin. Sin embargo, ninguno de los dos convenios, el de 1998 y el de 2011, estuvo acompañado de una tasación independiente.

Es por ello posible que el supuesto valor de la propiedad fuera demasiado bajo en 1998 o demasiado elevado en 2011. En ambos casos el Real Madrid habría obtenido una ventaja económica de la operación que no habría estado justificada en términos de mercado. La Comisión considera, por último, la posibilidad de que la tasación de los terrenos cedidos al Real Madrid por el Convenio de 2011 y del solar situado frente a su estadio pudiera haber generado una ventaja económica para el club.

En consecuencia, para la Comisión, el Real Madrid puede haber disfrutado de una ventaja derivada de recursos estatales. Esta ventaja para un club que juega en la primera división de la liga nacional puede, además, tener consecuencias sobre la competencia y el comercio entre Estados miembros. Esta ayuda al club deportivo profesional Real Madrid CF constituiría ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

Como la Comisión no encuentra un objetivo de interés común que pueda justificar una ayuda selectiva a un participante muy potente en un sector económico altamente competitivo, no puede excluir que el Convenio de julio de 2011 entre el Ayuntamiento de Madrid y el Real Madrid contenga elementos de ayuda estatal no compatible con el artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE por lo que se decide la continuación del expediente, en este caso con mayores visos de prosperar lo que, como ya sabemos supondría la recuperación de la ayuda.

Por último, también se investiga si los avales concedidos por el Instituto Valenciano de Finanzas para préstamos utilizados para financiar a tres clubes de la Comunidad Valenciana, el Valencia CF, el Hércules CF y el Elche CF, han cumplido las normas sobre ayudas estatales de la UE, en un momento en que esos clubes atravesaban aparentemente por dificultades financieras²⁰².

Estas medidas se financiaron mediante recursos del Estado y confieren ventajas a determinados clubes que realizan actividades económicas en el Mercado interior de la UE. Por lo tanto, las medidas pueden afectar a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En consecuencia, parecen entrañar una ayuda de Estado en el sentido de las normas de la UE. Dicha ayuda puede considerarse compatible si fomenta un objetivo común sin falsear de forma indebida la competencia en el Mercado interior. Hasta el momento, el Estado español no ha aportado prueba alguna a tal efecto.

En la medida en que los clubes de fútbol profesional en cuestión se enfrentaban a dificultades financieras cuando se ejecutaron las citadas medidas, estas deben evaluarse sobre la base de las Directrices que permiten a los Estados miembros conceder ayuda para el salvamento y reestructuración de empresas en crisis, siempre que se cumplan determinadas condiciones.

En la fase actual, la Comisión alberga dudas de que las medidas se ajusten a lo dispuesto en las Directrices, en particular, debido a que España no ha presentado ningún plan de reestructuración que demuestre cómo los Clubes podrían volver a ser rentables al tiempo que limita el falseamiento de la competencia provocado por la ayuda estatal.

En todo caso, en cada uno de los casos descritos, habrá que esperar a la decisión última de este órgano comunitario siendo más problemáticas, en nuestra opinión las dos últimas situaciones descritas que la que afecta al tema de las SAD.

²⁰² Cfr. DOUE de 7 de marzo de 2014, ídem.

4. CONCLUSIÓN

La Comisión Europea ha incoado tres expedientes de investigación en relación con la potencial existencia de ayudas públicas no compatibles con el régimen de ayudas de Estado que diseña el Derecho comunitario en el ámbito del fútbol profesional. Se han abierto expedientes, en curso, al Real Madrid, Barcelona, Athletic de Bilbao, Osasuna, Valencia, Levante y Hércules en relación con determinadas ventajas de naturaleza fiscal por la no transformación de algunos Clubes en SAD y la posibilidad de que precisamente eso les ha beneficiado fiscalmente hasta el punto de constituir una ayuda no amparada por el Derecho de competencia comunitario, por temas urbanísticos y por las irregularidades observadas en la concesión de avales que finalmente acabó asumiendo la Administración.

Aunque no todos los asuntos son iguales y a nuestro juicio, los dos últimos relatados tienen visos de ser declarados ayudas ilegales con la obligación de recuperación por parte de los Estados miembros y los problemas que de ello se puedan derivar.

En todo caso, la existencia de estos expedientes descubre una situación de privilegio del fútbol español que, y eso es lo más preocupante, todavía se observa con más claridad con el comportamiento que nuestras Administraciones, AEAT y Seguridad Social, mantienen con estas Entidades permitiéndoles mantener deudas astronómicas que, además, son objeto de convenios, aplazamientos, etc., por no insistir en otro tipo de actuaciones todavía más cuestionables bajo las fórmulas de ayudas para construir Estadios o recalificaciones de terrenos o planes urbanísticos, éstos si, desde el Derecho de competencia. Puede que todo llegue.

En definitiva no está de más recordar que pese a que se sientan amparados por el concepto de bien social, el fútbol, los Clubes, y los deportistas profesionales no pueden estar por encima de la ley y han de pagar sus impuestos como el resto de los ciudadanos y empresas, sin que se puedan beneficiar de ayudas públicas que en muchas ocasiones proporcionan un lucro inconfesable tanto para los Clubes como para sus gestores.

La apertura de estos expedientes por parte de la Comisión y la potencial apertura de otros posibles debería hacernos reflexionar acerca del fútbol profesional y la necesidad de que se ajuste al mismo compromiso que el resto de los ciudadanos en el pago de impuestos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁGUILA SOTO, C. y SICILIA CAMACHO, A.: (1997) “La relación laboral del deportista profesional”, en *Cívitas Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 7.

ALGUACIL MARÍ, P.: (2011) *Fiscalidad de Cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma*. Documentos IEF, DOC núm. 2 , 2011, que puede consultarse en la web del IEF http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2011_02.pdf

ALONSO MURILLO, F.: (2001) “Las aportaciones y prestaciones de la Mutualidad de Deportistas profesionales en el IRPF”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 43.

ARPIO SANTACRUZ, J. L.: (2000) *Las ayudas públicas ante el Derecho europeo de la competencia*, Monografías Aranzadi.

ARZOZ SANTIESTEBAN, X.: (2010) “La recuperación de las ayudas de Estado ilegales en el ordenamiento español: hacia la plena adecuación al Derecho de la Unión Europea”, *CEFLegal: Revista práctica de derecho. Comentarios y casos prácticos*, núm. 115

BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A.: (1977) “La protección fiscal de las cooperativas”, *Crónica Tributaria*, núm 21.

BROSETA PONT, M., y MARTÍNEZ SANZ, F.: (2011) *Manual de Derecho Mercantil*, 18ª edic., Vol. I, Tecnos, Madrid.

CALDERÓN, C., y GONZÁLEZ, A.: (2005) “Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”, *Revista Crónica tributaria*, núm. 115.

CALVO SALINERO (2004): “La deducción por actividad exportadora como ayuda de Estado contraria al Tratado CE”, *Estrategia Financiera*, núm. 210.

CARRASCO PARRILLA, J.: (2011) “La armonización fiscal en la Unión europea”, *Estudios de la Unión europea*, (Coord. L.I. Ortega Álvarez y S. de la Sierra Morón), Universidad de Castilla- La Mancha.

CAYERO BILBAO, J.A.: (2006) “Derecho de la competencia en la Unión europea: ayudas de Estado de carácter fiscal”, *Zergak, Gaceta tributaria del País vasco*, núm. 32,

CAZORLA, L.: (2014) “Sociedades Anónimas Deportivas y Ayudas de Estado”, *El blog jurídico y docente de Luis Cazorla*, que puede verse en <http://luiscazorla.com/2013/12/sociedades-anonimas-deportivas-y-ayudas-de-estado/>

CAZORLA PRIETO, L.M.: (1996) *Impuesto sobre Actividades Económicas y Deporte*, Aranzadi.

CAZORLA PRIETO, L. M. y CORCUERA TORRES, A.: (1999) *Los impuestos del deporte*, Aranzadi.

COMISIÓN NACIONAL DE LA COMPETENCIA: (2008) *Informe anual sobre ayudas públicas de 2008*.

COMISIÓN NACIONAL DE LA COMPETENCIA (2009) *Informe anual sobre ayudas públicas de 2009*.

CORDERO SAAVEDRA, L.: (2001) *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Ed- Lex Nova

CORNEJO PÉREZ, A.: (2007) *El Foro Conjunto de Precios de Transferencia*, Cuadernos de Formación. Colaboración 04/07. Volumen 3/2007, IEF

CRUCELEGUI GARATE, J.L (2006): “El control de las ayudas públicas en la Unión Europea” en *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, nº 61, pp. 136-165.

DE JUAN CASADEVAL, J.: (2009) “Bruselas contra España la calificación de la amortización fiscal del fondo de comercio financiero como ayuda ilegal”, *Gaceta fiscal*, núm. 284.

DE LUIS ESTEBAN J.M.; (1985) “Presente y futuro de la fiscalidad de las cooperativas”, *Hacienda Pública española*, núm. 93.

DEL ARCO ÁLVAREZ. J.L.: (1969) *Régimen fiscal de las Cooperativas*. Gráficas Nilo, Madrid.

DELGADO GARCÍA, A.M, OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. y URQUIZU CAVALLÉ, A.; (2008) *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona.

DESCALZO GONZÁLEZ, A.; (2008) “El sistema de seguimiento y de propuestas en materia de ayudas públicas previsto en la Ley de Defensa de la Competencia”, Capítulo II, en *Derecho de la Competencia. Estudios sobre la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia*, La Ley, Madrid, 2008.

DIAZ GOMEZ, M^a A.; (2014) “El control comunitario de las ayudas públicas y la aplicación de la normativa comunitaria sobre ayudas por los órganos jurisdiccionales nacionales como mecanismo para evitar la distorsión de la competencia y favorecer el funcionamiento eficiente de los mercados” en MATA SIERRA, M.T.(Dir) *Alternativas de financiación en época de crisis*, Ed. Lex Nova-Thomson Reuters- Aranzadi (BIB 2014\2)

FLORINDO GIJÓN, F.: (2003) “El Código tributario sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de ayudas estatales” , *Crónica tributaria*, núm. 109.

GARCÍA GUIJO, L. (2012): “Las ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones”, *Dereito* Vol. 21, núm 2.

INFORME NEUMARK (1965) Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, Ed. de la Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid.

INFORME RUDING (1992) *Revista de Hacienda Pública Española*, núm. 2.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.: (2008) “La armonización fiscal en la Unión europea y los límites constitucionales a la imposición”, *Revista Estudios Financieros (Revista de contabilidad y tributación. Casos Prácticos)*, núm. 302.

MAGRANER MORENO, F.J.: (1995) *Tributación de artistas y deportistas*, CISS, Valencia.

MANZANO SILVA, E.: (2009) “Ayudas de Estado de carácter fiscal: Régimen jurídico”, *Cuadernos de Aranzadi (Jurisprudencia Tributaria)*, núm. 55.

MARÍN HITTA, L.: (1993) “Sobre la retribución de los agentes de los deportistas profesionales”, *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9.

MARTÍNEZ ALONSO, J.I.: (2008) “Cuestionamiento europeo de la deducción fiscal del fondo de comercio financiero surgido en la adquisición de participaciones significativas en entidades no residentes” *Forum fiscal de Alava*, Mes 3.

MARTINEZ CABALLERO, R. y RUIZ-ALMENDRAL, V. (2006): “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas” en *Revista Española de derecho europeo*, núm 20.

MARTINEZ JIMENEZ, A. (2012): “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión” en *Noticias de la Unión Europea*, nº 324, pp. 35-50.

MARTINEZ LOZANO (2010): “Los procedimientos de recuperación de las ayudas de Estado. Los problemas que plantea la ejecución de la decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero”, *Cuadernos de Formación*, Vol. 11.

MATA SIERRA, M.T.: (1995) *El IVA comunitario. Configuración de un sistema definitivo*, Ed. Lex Nova, Valladolid.

MATA SIERRA, M. T.: (1996) *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Ed., Lex Nova, Valladolid.

MATA SIERRA, T. (2013): “Las limitaciones impuestas por la Unión europea a la política fiscal de los Estados miembros: el caso de las ayudas fiscales”, ponencia impartida en el curso “*Presente y futuro de la Fiscalidad Naval*” en la Universidad de Vigo celebrado entre los días 2 y 3 de diciembre de 2013.

MAYO, M.A. (2012): “El fútbol y los impuestos”. Revista “Mientras tanto”.

MAYO, M.A. (2013): “La fiscalidad en el ámbito del fútbol”. Revista “Mientras tanto”.

MENENDEZ MORENO, A. (2011): “Las ayudas de Estado y las Haciendas Forales. (Comentario a la STJCE de 11 de septiembre de 2008)” en *Noticias de la Unión Europea*, núm 314,

MERINO JARA, I. (2007): “A vueltas con las ayudas de estado de carácter fiscal” en *Fórum fiscal Álava*, mes 10-11.

MERINO JARA, I.: (2009) “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, *CIRIEC- España, Revista de Economía pública, social y cooperativa*, número 66.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: (2005) *Libro Blanco para la reforma del sistema español de Defensa de la Competencia*, de 20 de enero de 2005.

MORON PEREZ, C. (2012): “La tributación de los deportistas”. Revista ANALES DE DERECHO Número 30.

NIETO MONTERO, J. (2012): “Las Haciendas Territoriales en el marco del Derecho de la Unión Europea” en *El poder normativo de Bizkaia en un contexto multinivel y transnacional. Retos y desafíos*, Universidad de Deusto, Bilbao. pp. 121-135.

ORTEGA GUÍO A. (2011): “La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España”, Trabajo presentado al XIII *Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales.

PANIAGUA ZUERA, M.:(1997) *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa* Mc.Graw Hill, Madrid.

PÉREZ RIVARÉS, J.A.: (2012)“La aplicación del Derecho de la Unión Europea sobre ayudas estatales por los Tribunales nacionales”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 42.

POZA CID, R., Y M. SANTAELLA VALLEJO, M.: (2010) La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea”, *Revista Crónica tributaria*, núm. 137

RIPOLL NAVARRO, R./FUERTES JIMÉNEZ, M.: (2005) “El régimen de ayudas públicas: visión general y aspectos sustantivos”, Capítulo 17, en BENEYTO PÉREZ, J. M./MAÍLLO GONZÁLEZ ORÚS, *Tratado de Derecho de la Competencia*, Bosch, Barcelona.

ROCHE LAGUNA, I (2000).: La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la fiscalidad directa en la Comunidad europea), Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia.

RODRÍGUEZ CUIRIEL, J. W.: (1989) *Ayudas de Estado a empresas públicas. Las aportaciones de capital y otras medidas de financiación de las empresas públicas o con participación pública, como ayudas de Estado según el Tratado de la CEE*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Industria y Energía, Madrid.

RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J.A (2002).: *La participación en el capital social como modalidad de ayuda pública a las empresas*, Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela.

RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J.A.; (2003) “Crisis empresariales y ayudas estatales”, *Derecho de los Negocios*, núm. 150.

SNYDER, F.: (1993) *The Effectiveness of European Community Law: Institutions, Processes, Tools and Techniques*, C.M.L.R.

SOLER ROCH, M.T.: (2006) “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, núm. 14.

URQUIZU CAVALLÉ, A.: (2006) “La tributación de las rentas del trabajo de los deportistas profesionales” en *La prestación de servicios por deportistas profesionales*, Tirant Lo Blanch, Valencia.

VALIÑO ARCOS, A.; (1997) “En torno a la laboralidad de la relación jurídico deportiva”, *Civitas Revista Española de Derecho Deportivo*, núm 7.

VALLE GÁLVEZ, A: (1993) “Las ayudas de Estado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C./LIÑAN NOGUERA, D.G. (dir.): *Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial*, Cívitas.

WAELEBROECK, M., FRIGNANI, A.: (1998) *Derecho europeo de la competencia* (versión española a cargo de Sáenz-Cortabarría Fernández, I., Morales Isasi, M., Bosch, Barcelona.

DOCUMENTOS DE LA COMISIÓN EUROPEA

COMISIÓN EUROPEA (1984) *Informe de la Comisión sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 a los holdings públicos*, Boletín CE 9-1984,

COMISIÓN EUROPEA (1995) *Comunicación sobre la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en materia de ayudas de Estado* de 1995, DOUE C 312 de 23 de noviembre de 1995.

COMISIÓN EUROPEA (1998) *Comunicación de la Comisión a los Estados miembros y terceros interesados en virtud de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 93 del*

Tratado CE, relativa a las ayudas que Italia tiene previsto conceder en favor del Banco de Sicilia y de Sicilcassa, DOCE C 297, de 25 de septiembre de 1998.

COMISIÓN EUROPEA (2001) *XXX Informe sobre la Política de Competencia 2000 — SEC(2001) 694 final*, Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 2001.

COMISIÓN EUROPEA (2002): *XXXI Informe sobre la política de competencia 2001 — SEC(2002) 462 final*, Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 2002.

COMISIÓN EUROPEA: (2003) *XXXII Informe sobre la política de competencia 2002-Sec. (2003) 467 final*, Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas.

COMISION EUROPEA: (2005) *Plan de Acción de Ayudas estatales. Menos ayudas estatales con unos objetivos mejor definidos: programa de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005–2009*, Bruselas, 7 de junio de 2005 COM(2005) 107 final.

COMISIÓN EUROPEA: (2007) *Comunicación de la Comisión sobre la aplicación del artículo 228 del Tratado CE— SEC(2005) 1658, DOUE C 126, de 7 de junio de 2007.*

COMISIÓN EUROPEA: (2007) *Comunicación de la Comisión “Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles”, DOUE C 272/4, de 15 de noviembre de 2007.*

COMISIÓN EUROPEA (2008): *La aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas adoptadas en relación con las instituciones financieras en el contexto de la actual crisis financiera mundial (DOUE C 270/02, de 25 de octubre de 2008)*

COMISION EUROPEA (2008) *Comunicación de la Comisión- La aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas adoptadas en relación con las instituciones financieras en el contexto de la actual crisis financiera mundial, DOUE C 270/02, de 25 de octubre de 2008.*

COMISIÓN EUROPEA (2008) *Comunicación de la Comisión al Consejo Europeo — Un Plan Europeo de Recuperación Económica*, COM(2008) 800 final de 26 de noviembre de 2008.

COMISIÓN EUROPEA. DIRECCIÓN GENERAL DE COMPETENCIA (2008): *Vademécum. Legislación Comunitaria en Materia de Ayudas Estatales*, Comunidades Europeas.

COMISIÓN EUROPEA (2009): *La recapitalización de las instituciones financieras en la crisis financiera actual: limitación de las ayudas al mínimo necesario y salvaguardias contra los falseamientos indebidos de la competencia (DOUE C 10, de 15 de enero de 2009).*

COMISIÓN EUROPEA (2009) *Comunicación de la Comisión, de 17 de diciembre de 2008, titulada «Marco temporal comunitario aplicable a las medidas de ayuda estatal para facilitar el acceso a la financiación en el actual contexto de crisis económica y financiera», DOUE C 16 de 22 de enero de 2009.*

COMISIÓN EUROPEA (2009): *Comunicación de la Comisión sobre el tratamiento de los activos cuyo valor ha sufrido un deterioro en el sector bancario comunitario o (DOUE C 72, de 26 de marzo de 2009)*

COMISIÓN EUROPEA (2009): *Comunicación de la Comisión sobre la recuperación de la viabilidad y la evaluación de las medidas de reestructuración en el sector financiero en la crisis actual con arreglo a las normas sobre ayudas estatales (DOUE C 195, de 19 de agosto de 2009)*

COMISIÓN EUROPEA: (2009) *Comunicación de la Comisión- Marco temporal aplicable a las medidas de ayuda estatal para facilitar el acceso a la financiación en el actual contexto de crisis económica y financiera, DOUE C 83, de 7 de abril de 2009.*

COMISIÓN EUROPEA:(2009) *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales, de 2009, DOUE C 85, de 9 de abril de 2009*

COMISIÓN EUROPEA (2009) *Comunicación de la Comisión sobre el procedimiento simplificado para tramitar determinadas ayudas estatales, DOUE C 136, de 16 de junio de 2009*

COMISION EUROPEA: (2009) *Código de Buenas Prácticas para los procedimientos de control de las ayudas estatales, de 2009, DOUE C 136, de 16 de junio de 2009.*

COMISIÓN EUROPEA: (2009) *Comunicación de la Comisión sobre la recuperación de la viabilidad y la evaluación de las medidas de reestructuración en el sector financiero en la crisis actual con arreglo a las normas sobre ayudas estatales, DOUE C 195, de 19 de agosto de 2009.*

COMISIÓN EUROPEA.:(2009) *Comunicación que modifica el Marco temporal aplicable a las medidas de ayuda estatal para facilitar el acceso a la financiación en el actual contexto de crisis económica y financiera, DOUE, de 31 de octubre de 2009.*

COMISIÓN EUROPEA: (2009) *Comunicación que modifica el Marco temporal aplicable a las medidas de ayuda estatal para facilitar el acceso a la financiación en el actual contexto de crisis económica y financiera, DOUE, de 15 de diciembre de 2009.*

COMISIÓN EUROPEA: (2009) *Informe sobre la política de competencia 2009. Publicado en relación con el Informe General sobre la actividad de la Unión Europea 2009, COM (2010) 282 final.*

EUROPEAN COMMISSION (2010): *Communication from the Commission on the application, from 1 august 2013, of state aid rules to support measures in favour of banks in the context of the financial crisis (“Banking Communication”), Brussels, C (2013) 4119.*

COMISIÓN EUROPEA (2010): *Aplicación de la Normativa sobre Ayudas Estatales por los Órganos Jurisdiccionales Nacionales*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo.

EUROPEAN COMMISSION (2010): *EU Competition Law. Rules Applicable to State Aid*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo.

COMISIÓN EUROPEA.(2010) *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación, a partir del 1 de enero de 2011, de las normas sobre ayudas estatales a las medidas de apoyo a los bancos en el contexto de la crisis financiera*, DOUE C 329/7, de 7 de diciembre de 2010.

COMISIÓN EUROPEA: (2010) *Comunicación de la Comisión "Europa 2020 – Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador"*, COM (2010) 2020 final, de 3 de marzo de 2010.

COMISIÓN EUROPEA: (2011) *Comunicación de la Comisión, de 1 de diciembre de 2010, titulada «Marco temporal comunitario aplicable a las medidas de ayuda estatal para facilitar el acceso a la financiación en el actual contexto de crisis económica y financiera»*, DOUE de 11 de enero de 2011.

COMISIÓN EUROPEA.(2011) *Comunicación de la Comisión — Marco temporal de la Unión aplicable a las medidas de ayuda estatal para facilitar el acceso a la financiación en el actual contexto de crisis económica y financiera*, (2011/C 6/05), DOUE 11 de enero de 2011.

COMISIÓN EUROPEA: (2011) *Comunicación sobre la aplicación, a partir del 1 de enero de 2012, de las normas sobre ayudas estatales a las medidas de apoyo a los bancos en el contexto de la crisis financiera*, DOUE, de 6 de diciembre de 2011.

COMISIÓN EUROPEA (2012):*Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Modernización de las ayudas estatales en la UE*, de 8 de mayo de 2012 COM (2012) 209 final

COMISIÓN EUROPEA: (2013) *Comunicación de la Comisión Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2014-2020*, Bruselas, 28 de junio de 2013, C (2013) 3769 final.

COMISIÓN EUROPEA; (2012) *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones – Un marco de calidad para los servicios de interés general en Europa”* (COM 2011) 900 FINAL (2012/C 229/18), DOUE C 229/98, de 31 de julio de 2012.

COMISIÓN EUROPEA. (2012) *Informe de la Comisión Actualización de 2012 del Marcador de ayudas estatales. Informe sobre las ayudas estatales concedidas por los Estados miembros –Actualización de 2012-* {SWD (2012) 443 final}, Bruselas, 21 de diciembre de 2012.