

# Ayudas de Estado

**Antonio Martínez Lafuente**

*Abogado del Estado.*

*Doctor en Derecho*

[malafu@malafu.com](mailto:malafu@malafu.com)

## Extracto

Se analiza el significado técnico-jurídico de la expresión «ayudas de Estado», de directa conexión con los tratados de la Unión Europea, y que guardan relación con la libre competencia, que se vería falseada si con fondos estatales se protegiera a unas empresas y no a todas.

La jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo tiene reiterada doctrina sobre los requisitos para calificar una medida nacional como ayuda estatal y en tal sentido se citan: ha de tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; afectar a los intercambios comerciales, conferir una ventaja selectiva y falsear o amenazar la competencia.

Dentro de las ayudas de Estado, destacan por su importancia las de naturaleza tributaria por vía de reducciones en la base imponible o en la cuota de los impuestos, o con unos especiales requisitos temporales para su pago.

Tras estas consideraciones generales, se pasa revista a los más destacados asuntos que han llegado a conocimiento de los tribunales, y así se citan: la amortización del fondo de comercio financiero y las ayudas a la televisión pública, a la cinematografía y las concedidas a los clubes de fútbol.

Por último, se examina la recuperación de las ayudas con especial mención de lo dispuesto en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que añadió diversos preceptos a la Ley general tributaria

**Palabras clave:** ayudas de Estado; ayudas tributarias; fondo de comercio financiero; recuperación de las ayudas.

Fecha de entrada: 26-10-2021 / Fecha de aceptación: 01-11-2021

**Cómo citar:** Martínez Lafuente, A. (2022). Ayudas de Estado. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, E1-E50.



# State aid

Antonio Martínez Lafuente

## Abstract

The author analyses the legal and technical notion of «State aid» provided by the Treaties of the EU. This term is related to free competition, which would suffer if the State only subsidised some businesses (and not all) with public funds.

According to the ECJ case law, a national provision is qualified as State aid when several requirements concur: there has been an intervention by the State or through State resources; competition has been distorted; the intervention gives the recipient an advantage on a selective basis; It is likely to affect trade between Member States.

State aids based on tax credits, tax allowances or tax deferrals are particularly relevant.

After these considerations, the author reviews the leading case law: tax amortisation of financial goodwill, State aid to public television, the film industry and football clubs.

Finally, the contribution analyses the recovery of State aid, considering the Parliamentary Act no. 34 of 21 September 2015, which added several provisions to the Spanish General Tax Act.

**Keywords:** State aid; tax aid; financial goodwill; recovery of State aid.

**Citation:** Martínez Lafuente, A. (2022). Ayudas de Estado. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, E1-E50.



## Sumario

1. Planteamiento
  - 1.1. Requisitos
  - 1.2. Las ayudas tributarias
  - 1.3. Los fondos estatales
  - 1.4. La selectividad de las ayudas
2. Supuestos singulares de «ayudas de Estado»
  - 2.1. Amortización del fondo de comercio financiero
    - 2.1.1. La Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011
    - 2.1.2. Las sentencias del Tribunal de Justicia
    - 2.1.3. La Ley 31/2001, de 4 de octubre
    - 2.1.4. La Sentencia de 21 de diciembre de 2016
    - 2.1.5. La Sentencia del Tribunal General de 15 de noviembre de 2018
    - 2.1.6. Las Sentencias del Tribunal de Justicia, Gran Sala, de 6 de octubre de 2021
  - 2.2. Arrendamiento de buques
    - 2.2.1. La Sentencia del Tribunal General de 17 de diciembre de 2015
    - 2.2.2. La Sentencia de 25 de julio de 2018
    - 2.2.3. La Sentencia del Tribunal General de 23 de septiembre de 2020
  - 2.3. Ayudas a la televisión pública
    - 2.3.1. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016
    - 2.3.2. El parecer del Tribunal Supremo
  - 2.4. Ayudas a la cinematografía
    - 2.4.1. El recurso de Uteca
    - 2.4.2. La Ciudad de la Luz
  - 2.5. Las haciendas forales
    - 2.5.1. La Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo
    - 2.5.2. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008
  - 2.6. Las haciendas autonómicas de régimen común
    - 2.6.1. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
  - 2.7. Las haciendas locales
    - 2.7.1. El impuesto sobre bienes inmuebles
    - 2.7.2. El impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras



2.8. Últimos temas suscitados

2.8.1. La liberación de deudas y el impuesto sobre el valor añadido

2.8.2. Los clubes de fútbol

2.8.2.1. Avales públicos

2.8.2.2. Diferenciación de tipos de gravamen

2.8.2.3. Cesión de terrenos

3. La recuperación de las ayudas

3.1. Regulación

3.2. Régimen anterior

3.3. La responsabilidad de la Administración

Referencias bibliográficas

## 1. Planteamiento

Procede partir de que el artículo 87.1 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (Tratado CE) y el actual artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establecen que, salvo que los tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones; en el apartado 2 de dichos artículos se contienen las reglas determinantes de la compatibilidad de las ayudas con el mercado interior.

El artículo 88 del Tratado CE y el actual artículo 108 del TFUE, por su parte, regulan la intervención de la Comisión Europea respecto de los regímenes de ayuda existentes en los Estados miembros y de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas, y en los artículos 89 del Tratado CE y 109 del TFUE se autoriza al Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, a adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los precedentes preceptos.

La Comisión tiene, pues, una competencia específica para decidir sobre la compatibilidad de las ayudas estatales con el mercado común cuando examine los regímenes de ayudas existentes, cuando adopte decisiones referentes a ayudas nuevas o modificadas y cuando inicie una acción relacionada con la inobservancia de sus decisiones o del requisito de notificación. Su procedimiento de actuación está contemplado en el Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen las modalidades de aplicación del artículo 93 del Tratado CE.

Las ayudas de Estado pueden ser, en principio, de dos clases, según se trate de entregas explícitas de dinero, a título de subvención, o de ayudas implícitas a modo de facilidades tributarias.

## 1.1. Requisitos

Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de una medida nacional como ayuda de Estado exige que concurren todos los requisitos siguientes: en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a sus beneficiarios, y en cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE] de 21 de diciembre de 2016, asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P, caso Comisión/World Duty Free Group y otros, EU:C:2016:981, apdo. 5)<sup>1</sup>.

La Comunicación de la Comisión 2016/C262/01 aclaró los distintos elementos constitutivos del concepto de ayuda estatal: la existencia de una empresa, la imputabilidad de la medida al Estado, su financiación mediante fondos estatales, la concesión de una ventaja, la selectividad de la medida y su efecto sobre la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros; en el término «procedencia estatal» se incluyen las otras Administraciones territoriales e institucionales en los países descentralizados, como el nuestro. La concesión de una ventaja económica se produce, con carácter general, en el caso de beneficios e incentivos fiscales (exenciones, reducciones, deducciones, aplazamientos, créditos fiscales, etc.). La selectividad de la medida puede apreciarse en dos situaciones: si se dirige a favorecer a determinadas empresas o producciones (selectividad material), o a entidades concretas situadas en un lugar determinado (selectividad regional o territorial). Por último, para que se falsee la competencia e incida en el comercio comunitario, basta una posibilidad concreta y probable sobre potenciales competidores o que permita una posición más favorable, aunque no haya un efecto directo inmediato.

Además, debe tenerse presente que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, incorpora a la normativa tributaria el principio Deggendorf al introducirse en el apartado 4 del artículo 264 de la Ley general tributaria (LGT) con la siguiente redacción:

---

<sup>1</sup> Lo expuesto en el texto aparece en la Sentencia del TJUE de 23 de enero de 2019, que contempló un supuesto singular, pues:

Y una vez recordado lo anterior, procede verificar, en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que el mercado correspondiente no estaba aun formalmente abierto a la competencia, sí, en el momento de su concesión, las subvenciones en cuestión constituían ayudas de Estado porque cumplían los requisitos de afectación de los intercambios comerciales entre Estados miembros y de falseamiento de la competencia.

Con respecto a nuestro sistema, véase De la Quadra-Salcedo y Fernández del Castillo (2009) y Pérez Bernabéu (2008). Además, y con carácter general, véase el número 324 de la revista *Noticias de la Unión Europea* (VV. AA., 2012a), dedicado con carácter monográfico al análisis de las ayudas de Estado.

No podrán disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas estatales según el ordenamiento comunitario quienes hubieran percibido ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles con el mercado interior, con una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión, hasta que tales ayudas no se hayan reembolsado.

## 1.2. Las ayudas tributarias

La ayuda fiscal puede adoptar diferentes formas como, por ejemplo, una reducción en la base imponible, una reducción total o parcial en la cuantía del impuesto o el aplazamiento, anulación o reescalamiento excepcional de la deuda tributaria; además, las ayudas pueden concederse no solo a través de disposiciones normativas<sup>2</sup>, sino de resoluciones de la Comisión.

Existe una abundante doctrina del TJUE recaída sobre el particular<sup>3</sup>. Traemos a colación lo expuesto en la Sentencia de 10 de noviembre de 2016<sup>4</sup>, en la que se indica:

Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los tributos no están incluidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del tratado relativas a las ayudas de Estado, salvo en el caso de que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, de modo que formen parte de esta (Sentencias de 13 de enero de 2005, *Streekgewest*, C-174/02, EU:C:2005:10, apartado 25; de 13 de enero de 2005, *Pape*, C-175/02, EU:C:2005:11, apartado 14, y de 27 de octubre de 2005, *Casino France* y otros, C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, apartado 34.

<sup>2</sup> Seguimos el parecer de la profesora Moreno González (2017).

<sup>3</sup> Nos remitimos a Manzano Silva (2009); Martín Jiménez (2014) y Mata Sierra (2014). La Decisión de la Comisión Europea de 19 de diciembre de 2018, expuso:

Bajo el régimen fiscal introducido en Gibraltar por la *Income Tax Act 2010*, las sociedades residentes en Gibraltar estaban exentas del pago de impuesto de sociedades por los ingresos de intereses de préstamos intragrupo y *royalties*. La Comisión analiza si dicho régimen fiscal es contrario a las normas sobre ayudas estatales a instancias de una denuncia de las autoridades españolas. A juicio de esta, la exención es *prima facie* selectiva en la medida que introduce un régimen diferenciado para empresas que están en la misma situación: solo diez sociedades gibraltareñas, todas ellas parte de grandes grupos multinacionales, se benefician de la exención a los *royalties*. En estas circunstancias, la Comisión considera que es irrelevante si la ventaja se concede de forma uniforme a todos los sectores. Como la medida beneficia predominante y deliberadamente a grupos multinacionales, la medida es *prima facie* selectiva. La Comisión rechaza las alegaciones de justificación que presentó el Reino Unido y estima que la medida es una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior.

<sup>4</sup> En la citada sentencia se analizó la compatibilidad con el derecho de la Unión Europea de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la corporación de Radio y Televisión Española.

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que se pueda considerar que un tributo forma parte integrante de una ayuda, el destino del tributo debe estar obligatoriamente vinculado a la ayuda con arreglo a la normativa nacional pertinente, en el sentido de que la recaudación del tributo se destine necesariamente a la financiación de la ayuda y afecte directamente a la cuantía de esta y, en consecuencia, a la valoración de la compatibilidad de esta ayuda con el mercado común (véanse, en particular las Sentencias de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04, y C-41/05, EU:C:2006:403, apartado 46, y jurisprudencia citada, y de 22 de diciembre de 2008, *Regie Networks*, C-333/07, EU:C:2008:764, apartado 99).

Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la cuestión de si una exacción forma parte integrante de una ayuda financiada por un tributo no depende de la existencia de una relación de competencia entre el deudor de este tributo y el beneficiario de la ayuda, sino únicamente de que el destino del tributo esté obligatoriamente vinculado a la ayuda de que esta se trate, con arreglo a la normativa nacional pertinente (véase, en este sentido, la Sentencia de 22 de diciembre de 2008, *Régie Networks*, C-333/07, EU:C:2008:764, apartado 93 a 99).

De este modo, se desprende de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia que no existe ninguna relación vinculante entre un tributo y la exención de éste en favor de una categoría de empresas, y ello aun cuando éstas ejerzan sus actividades compitiendo con las empresas deudoras del tributo en cuestión. En efecto, la aplicación de una exención fiscal y su alcance no dependen de la recaudación del tributo. Por lo tanto, los deudores de un tributo no pueden invocar que la exención de que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado para eludir el pago de dicho tributo u obtener su devolución (véase, en este sentido, en especial, la Sentencia de 27 de octubre de 2005, *Casino France y otros*, C-266/04, C-70/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, apartados 41 y 42).

Por otra parte, como ya se ha indicado en el apartado 65 de esta sentencia, los tributos no están comprendidos, en principio, en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas de Estado. Sin embargo, como señaló el abogado general en el punto 96 de sus conclusiones, si se acogiera la alegación de DTS, ello significaría que, todo gravamen que se perciba en un ámbito sectorial y que recaiga sobre empresas que se encuentran en situación de competencia con el beneficiario de la ayuda financiada por ese gravamen, este debería ser analizado con arreglo a lo dispuesto en los artículos 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Además, y según recordó la Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014:

Por consiguiente, se consideran ayudas, entre otras, 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, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos (Sentencia *Bouygues*

y Bouygues Télécom/Comisión y otros y Comisión/Francia y otros, C399/10 P y C401/10P, EU:C:2013:175, apartado 101).

De ello se desprende que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE (Sentencia P, C6/12, EU:C:2013:525, apartado 18 y jurisprudencia citada).

### 1.3. Los fondos estatales

Es esta una cuestión de especial relevancia con relación al sector eléctrico al concurrir medidas tributarias con el resultado de la intervención pública en el sector<sup>5</sup>. Según el Auto del TJUE de 22 de octubre de 2014, se entiende que:

Constituyen una intervención del Estado o mediante fondos estatales los importes atribuidos a una empresa privada productora de electricidad que se financian por el conjunto de los usuarios finales de la electricidad establecidos en el territorio nacional y que se distribuyen a las empresas del sector eléctrico por un organismo público conforme a criterios legales predeterminados.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2015 planteó si eran «ayudas de Estado» las cantidades obtenidas por Elcogas, que percibía una aportación anual a fondo

---

<sup>5</sup> Nos hemos ocupado del tema en Martínez Lafuente (2018). El Tribunal Supremo, en Sentencia de 12 de marzo de 2020, se ocupó de las aportaciones al fondo nacional de eficiencia energética argumentado:

En orden, finalmente, a la invocación de que se trata de ayudas de Estado, el derecho español ha traspuerto correctamente la directiva, por lo que en principio es difícil que pueda infringir las normas de la propia UE, en este caso sobre ayudas de Estado. La doctrina de la indicada de Sentencia de 16 de marzo de 2015 (recurso de casación núm. 118/2013) se refiere también a la posible existencia de medidas positivas, y la falta de prueba de los pretendidos efectos distorsionadores sobre la competencia, presupuesto también de la existencia de una ayuda de Estado prohibida. Además, en este caso, no estamos ante una medida tributaria lo que hace difícilmente aplicable la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada por la recurrente, recaída en materia de exenciones tributarias. El propio derecho de la UE, en la directiva transpuesta, autoriza a los Estados a optar entre los sujetos obligados a soportar la carga, en atención a las razones que la propia directiva contempla. Y, por las mismas razones que justifican la selección, no hay una situación fáctica y jurídica comparable entre las empresas obligadas a aportar al FNEE y las que no han sido consideradas por nuestro derecho como sujetos obligados. Debe excluirse, en definitiva, que exista ayuda de Estado.

perdido con cargo a la tarifa eléctrica. Las razones determinantes del trato excepcional del que disfrutaba Elcogas en los años precedentes a 2011 están relacionadas con las características de la central de producción térmica de energía eléctrica (generada mediante la gasificación de carbón y otros combustibles alternativos) de la que es titular; central cuya tecnología originaba unos sobrecostos económicos elevados a los que no podía hacer frente solo con los ingresos obtenidos por la venta de la electricidad.

Sin embargo, el TJUE concluyó que dicha retribución sí que constituía ayuda de Estado, pues el título de intervención que concedía una financiación adicional de Elcogas sí que constituía una percepción de fondos estatales.

## 1.4. La selectividad de las ayudas

Para determinar si una ventaja es selectiva, la Comisión y el TJUE suelen seguir el denominado test de derogación (*derogation test*). De acuerdo con este test, una ventaja fiscal se concibe como una excepción a la aplicación del sistema tributario general, esto es, como una derogación de la norma general, con independencia de la forma en que se instrumente tal excepción; dicha ventaja debe, además, ser selectiva, es decir, favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. Ahora bien, la medida fiscal no se considerará selectiva (y, por tanto, no será ayuda estatal) cuando el tratamiento diferenciado esté justificado por la «naturaleza y economía del sistema»; ello sucederá cuando el tratamiento diferenciado derive directamente de los principios fundadores o directores del sistema fiscal del Estado miembro o cuando se trate de medidas cuya racionalidad económica las hagan necesarias y funcionales con respecto a la lógica y eficacia del sistema fiscal. En todo caso, solo se admiten justificaciones basadas en los objetivos inherentes o características intrínsecas del propio sistema fiscal, y el principio de proporcionalidad constituye un límite al tratamiento diferenciado amparado por la excepción<sup>6</sup>.

El parecer del TJUE, como el plasmado en la Sentencia de 25 de julio de 2008, fue el siguiente:

Por lo que se refiere al requisito relativo a la existencia de una ventaja selectiva, según reiterada jurisprudencia se consideran ayudas estatales las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado. Así, se consideran ayudas,

<sup>6</sup> De nuevo traemos a colación el parecer de la profesora Moreno González (2017). Véase asimismo Calderón Carrero (2010).

entre otras, 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, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos (Sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C74/16, EU:C:2017:496, apartados 65 y 66 y jurisprudencia citada). El artículo 107 TFUE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas [véanse, en este sentido, las Sentencias de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C106/09 P y C107/09 P, EU:C:2011:732, apartados 87, 92 y 93, y de 28 de junio de 2018, Andres (administración concursal de Heitkamp BauHolding)/Comisión, C203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 91].

En particular, respecto de las medidas nacionales que otorgan una ventaja fiscal, debe recordarse que una medida de esta naturaleza que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes puede conferir una ventaja selectiva a los beneficiarios y, por tanto, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido de dicha disposición [véase, en este sentido, la Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C106/09 P y C107/09 P, EU:C:2011:732, apartados 72 y 73 y jurisprudencia citada; véanse, igualmente, las Sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C20/15 P y C21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 56, y de 28 de junio de 2018, Andres (administración concursal de Heitkamp BauHolding)/Comisión, C203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 85]. Del mismo modo, en el concepto de «ayuda de Estado» no están comprendidas las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son selectivas *a priori*, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema del que forman parte [Sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C524/14 P, EU:C:2016:971, apartado 41, y de 28 de junio de 2018, Andres (administración concursal de Heitkamp BauHolding)/Comisión, C203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 87]<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Otro requisito que se debe tener en cuenta es el de la notificación de las ayudas de Estado a la Comisión. Nos remitimos a Arpio Santacruz (2012) y Villar Uribarri (2019). Véase también el Auto el TJUE de 5 de octubre de 2016. Asimismo, y como cuestión que puede incardinarse en lo anecdótico, quiere hacerse mención de la Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, pues, al hilo de plantearse cuestión prejudicial por el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 2 de abril de 2014, sobre la amortización fiscal del fondo de comercio financiero, en relación con la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013, instado por el Banco de Santander, se declaró inadmisibile el planteamiento de dicha cuestión por el Tribunal Económico-Administrativo Central al no tener la condición de «organismo jurisdiccional» a los efectos contemplados en el artículo 267 del TFUE al carecer de independencia. Véase Mata Sierra (2020).

## 2. Supuestos singulares de «ayudas de Estado»

En los últimos años, incluso en las épocas de crisis<sup>8</sup>, han sido numerosos los supuestos que han sido llevados a conocimiento del TJUE o de los tribunales españoles. Sin ánimo exhaustivo<sup>9</sup>, damos cuenta de los siguientes:

### 2.1. Amortización del fondo de comercio financiero

El artículo 12.5 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permitía deducir de la base imponible del impuesto el fondo de comercio financiero que resulta de la adquisición de acciones de una empresa extranjera, en tramos anuales e iguales, durante los 20 años siguientes a su adquisición. Según los principios generales en materia de contabilidad, el fondo de comercio constituye la diferencia entre el precio de adquisición y el valor real de los actos tangibles e intangibles de la empresa, menos los pasivos; el fondo de comercio incluye el fondo de comercio financiero, representado por la diferencia entre el coste de adquisición de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad de valor teórico contable de la misma que no sea imputable a plusvalías tácitas de los bienes y derechos identificables de la entidad adquirida.

El precepto cuestionado establece la determinación del importe a deducir y las condiciones para disfrutar de este incentivo: ostentar una participación de al menos un 5 % durante un periodo mínimo de un año, que la empresa extranjera esté sujeta a impuesto similar, que se presume si existe convenio de doble imposición, y que los ingresos de la misma procedan de una actividad empresarial según las presunciones legales que se establecen. En síntesis, la ventaja consiste en una rebaja fiscal proporcional a una parte del precio de adquisición pagado por la participación comprada durante los 20 años siguientes a la adquisición.

---

<sup>8</sup> La entonces directora general adjunta de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea, doña Nadia Calviño, expuso:

En tiempos normales, el control de ayudas es un instrumento importante para la solidaridad entre los Estados miembros y para el establecimiento de un marco de actuación comparable y equitativo, protegiendo a las empresas de países con menos capacidad financiera de la competencia ilegítima de aquéllas que cuentan con gobiernos de bolsillos más llenos. Con ello es, además, una garantía esencial del buen funcionamiento del mercado interior. Esto explica que el Tratado de Roma ya otorgara a la Comisión un control exclusivo en este terreno e incluyera una prohibición expresa, bajo ciertas condiciones, de las ayudas de estado, que se ha venido aclarando y delimitando con el tiempo a través de normas, decisiones y sentencias.

En tiempos de crisis como los que estamos viviendo, este control es fundamental para minimizar las distorsiones derivadas del salvamento de operadores menos eficientes o que siguieron estrategias más arriesgadas en perjuicio de aquellos que hicieron bien sus deberes, en el mismo u otros Estados miembros. (2010, p. 480)

<sup>9</sup> Nos remitimos a los autorizados estudios del magistrado Ordóñez Solís (2018a y 2018b).

La posibilidad que ofrece esta disposición evita la limitación impuesta por el artículo 12.3 de la ley española a la deducibilidad de la depreciación mediante la diferencia de valores teóricos inicial y final de la participación, disposición que impide que sea deducible, en principio, la amortización del fondo de comercio incorporado en el precio de adquisición; esto es, el fondo de comercio financiero, con independencia de que contablemente pueda amortizarse indirectamente a través de la dotación de la provisión. En todo caso, los ajustes positivos que el sujeto pasivo haya realizado como consecuencia de la amortización del fondo de comercio financiero son tratados como diferencias temporales, que se recuperan mediante un ajuste negativo de igual importe cuando se transmita la participación<sup>10</sup>.

### 2.1.1. La Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011

Analizada la problemática descrita en el epígrafe anterior, la decisión de referencia entendió que la citada amortización era incompatible con el mercado interior cuando se aplica a las adquisiciones de participaciones de empresas establecidas fuera de la Unión Europea.

La medida controvertida dispone que, en el caso de adquisición, por una empresa que tribute en España, de una participación en una «sociedad extranjera», si el porcentaje de participación es de al menos el 5 % y dicha participación se posee de manera ininterrumpida durante al menos un año, el fondo de comercio resultante de esta adquisición de participación, consignado como activo inmaterial separado, podrá deducirse, en forma de amortización, de la base imponible del impuesto sobre sociedades que deba pagar esa empresa; la medida controvertida precisa que, para tener la consideración de «sociedad extranjera», una sociedad debe estar sujeta a un impuesto similar al impuesto aplicable en España y sus ingresos deben proceder principalmente de la realización de actividades empresariales en el extranjero. (considerando 30 de la decisión impugnada)

### 2.1.2. Las sentencias del Tribunal de Justicia

La citada decisión fue impugnada ante el Tribunal General de la Unión Europea mediante el correspondiente recurso de anulación y que concluyó con Sentencias de 7 de noviembre de 2014, en las que se analizó el carácter selectivo de la medida indicándose que:

De esta jurisprudencia se desprende que la constatación del carácter selectivo de una medida se basa en la diferencia de trato entre categorías de empresas sujetas a la legislación de un mismo Estado miembro y no en la diferencia de trato entre las empresas de un Estado miembro y las de otros Estados miembros<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Seguimos lo expuesto por la profesora Villar Ezcurra (2008).

<sup>11</sup> Asuntos T-219/10, Artropill España, SA y T-399/11, Banco Santander, SA y Santosa Holding, SL.

Las sentencias concluyeron de la forma siguiente:

Anular los artículos 1, apartado 1, y 4 de la Decisión 2011/282/UE de la Comisión, de 12 de enero de 2011, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España<sup>12</sup>.

### 2.1.3. La Ley 31/2001, de 4 de octubre

Sin esperar el parecer del Tribunal de Justicia, la ley que ha quedado mencionada introdujo en el artículo 12.5 del TRLIS el siguiente párrafo:

La deducción establecida en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en el territorio español, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009, y en el apartado 3 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011, relativas a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras, asunto C-45/2007, respecto a las adquisiciones relacionadas con la obligación irrevocable convenida antes del 21 de diciembre de 2007. No obstante, tratándose de adquisiciones de valores que confieran la mayoría de la participación en los fondos propios de entidades residentes en otro Estado no miembro de la Unión Europea, realizadas entre el 21 de diciembre de 2007 y el 21 de mayo de 2011, podrá aplicarse la deducción establecida en este apartado cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la citada Decisión de la Comisión de 12 de Enero de 2011<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> En las sentencias que se mencionan se recordó:

El Tribunal de Justicia ha declarado que un tipo de redescuento preferencial para la exportación, concedido por un Estado en favor únicamente de sus productos nacionales exportados con el fin de ayudarles a competir en los restantes Estados miembros con los productos originarios de estos, constituía una ayuda (Sentencia Comisión/Francia, citada en el apartado 58 *supra*, apartado 20) y que el reembolso de intereses sobre créditos a la exportación (Sentencia Grecia/Comisión, citada en el apartado 78 *supra*, apartado 8) y una deducción fiscal que solamente favorecía a las empresas que realizaban actividades de exportación y efectuaban determinadas inversiones contempladas en las medidas controvertidas (Sentencia de 15 de Julio de 2004, España/Comisión, citada en el apartado 78 *supra*, apartado 120) cumplían el requisito de selectividad.

<sup>13</sup> Invocando la citada doctrina, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2016 (rec. núm. 3090/2015) expuso:

#### 2.1.4. La Sentencia de 21 de diciembre de 2016

La Sentencia de la Gran Sala del TJUE de dicha fecha anula las Sentencias ya citadas de 7 de noviembre de 2014 devolviendo los asuntos al Tribunal General argumentado en torno al carácter selectivo de las medidas en el sentido siguiente:

En efecto, en el apartado 104 de dicha Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, el Tribunal de Justicia declaró que, para que pueda reconocerse que los criterios que constituyen la base imponible adoptados por un sistema fiscal confieran ventajas selectivas, dichos criterios deben permitir caracterizar a las empresas beneficiarias en virtud de sus propiedades específicas como una categoría privilegiada, posibilitando, de ese modo, calificar ese tipo de régimen como un régimen que favorece a «determinadas» empresas o producciones, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

No obstante, este fundamento de la Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, debe interpretarse en el contexto del conjunto de fundamentos de derecho de los que forma parte y que se exponen en los apartados 87 a 108 de dicha sentencia.

De este modo, resulta de la interpretación conjunta de esos fundamentos que la medida de que se trata en esa sentencia no se presentaba en forma de ventaja fiscal excepcional respecto a un régimen tributario común, sino de aplicación de un régimen tributario «general» basado en criterios, en sí mismos, también

---

Desde la anterior precisión dos son las principales cuestiones que plantea el primer motivo de casación. Una es si ha sido correcta la aplicación de esa Decisión de 28 de octubre de 2009 de la Comisión de las Comunidades Europeas para justificar el rechazo del ajuste extracontable negativo que se realizó en la autoliquidación al amparo del art. 12.5 del TR/LIS 2004. Y la otra es si puede una sucursal aplicar para la determinación de su base imponible la previsión contenida en ese artículo 12.5 del TR/LIS 2004. La respuesta a la primera cuestión tiene que ser negativa, porque la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2014 (asunto T-219/10) ha anulado los artículos 1 (apartado 1) y 4 de la mencionada Decisión de 28 de octubre de 2009 y esto que comporta que esta última no puede ya servir de fundamento a la liquidación controvertida. La oposición al recurso de casación desarrollada por el abogado del Estado así lo viene a confirmar, al no haber insistido en el criterio manifestado por el impugnado acuerdo de 21 de abril de 2010 de que el controvertido ajuste extracontable debía ser considerado ayuda de Estado. La respuesta a la segunda cuestión tiene que ser coincidente con lo preconizado en el recurso de casación; esto es, que el establecimiento permanente es el centro de imputación de las rentas obtenidas por personas físicas o entidades no residentes territorio español utilizado por nuestra legislación tributaria para gravar en España dichas rentas; que las sucursales aparecen mencionadas como uno de los elementos constitutivos de ese concepto genérico de establecimiento permanente; y que, en lo que hace al elemento patrimonial generador de la renta imputable al establecimiento permanente, lo determinante es la afectación de ese elemento al establecimiento más que su titularidad formal.

Véase, además, Martín Jiménez (2001) y Pérez Bernabéu (2011).

de naturaleza general. El Tribunal de Justicia declaró que la naturaleza de ese régimen no se oponía a la apreciación del carácter selectivo de la medida en cuestión, contrariamente a lo que había declarado el Tribunal General, ya que el requisito de selectividad tiene un alcance más amplio que incluye las medidas que, por sus efectos, favorecen a determinadas empresas, en aquel caso, las sociedades «extraterritoriales», debido a las características propias y específicas de esas empresas. Dicha medida, por lo tanto, llevaba a cabo una discriminación de hecho entre empresas que se encontraban en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen, en aquel caso, introducir una imposición generalizada de todas las sociedades residentes.

Y tras ello concluye:

Si bien, en efecto, ese examen debe llevarse a cabo de manera rigurosa y suficientemente motivada para permitir el pleno control jurisdiccional, en especial respecto a la posibilidad de comparar la situación de los operadores que disfrutaban de la medida con la de los operadores que están excluidos de ella y, en caso necesario, sobre la justificación de la falta de igualdad de trato invocada por el Estado miembro de que se trata, no es menos cierto que el Tribunal General incurrió en error de derecho al no efectuar dicha comprobación y declarar, en las sentencias recurridas, que el método de examen aplicado por la Comisión en las decisiones controvertidas, al no contemplar la determinación de una categoría particular de empresas que fueran las únicas favorecidas por la medida fiscal en cuestión, procedía de una interpretación incorrecta del requisito de selectividad, tal como se formula en el artículo 107 TFUE, apartado 1<sup>14</sup>.

### 2.1.5. La Sentencia del Tribunal General de 15 de noviembre de 2018

Según la sentencia mencionada en el epígrafe, incumbe al Tribunal General aplicar a la medida controvertida el razonamiento vertido por el Tribunal de Justicia en su Sentencia de 21 de diciembre de 2016, consistente en que la constatación de la selectividad de una medida no resulta necesariamente del hecho de que a determinadas empresas les resulte imposible beneficiarse de la ventaja establecida por esa medida a causa de limitaciones jurídicas, económicas o prácticas que les impiden realizar la operación de la que depende la obtención de esta ventaja, pero sí puede resultar de la mera constatación de que existe una operación que, pese a ser comparable a la operación de la que depende la obtención de la ventaja en cuestión, no da derecho a obtenerla. Una medida fiscal puede ser selectiva incluso en el caso de que cualquier empresa pueda optar libremente por realizar la operación de la que depende la obtención de la ventaja establecida por esa medida; en definitiva,

<sup>14</sup> Nos remitimos a lo expuesto por De Juan Casadevall (2019).

procede aplicar un concepto de la selectividad basado en la distinción entre las empresas que optan por realizar ciertas operaciones y las empresas que optan por no realizarlas, y no en la distinción entre empresas en función de sus características propias.

### 2.1.6. Las Sentencias del Tribunal de Justicia, Gran Sala, de 6 de octubre de 2021

Contra la anterior Sentencia de 15 de noviembre de 2018, se interpuso recurso de casación por el Reino de España y por las empresas afectadas, que fue desestimado con fecha 6 de octubre de 2021. Por lo que se refiere a la selectividad de la medida fiscal controvertida, el Tribunal de Justicia precisa que la mera circunstancia de que dicha medida tenga carácter general, por cuanto puede beneficiar *a priori* a todas las empresas sujetas al IS en función de que lleven o no a cabo determinadas operaciones, no excluye que esta pueda ser selectiva. En efecto, como ya se ha declarado, el requisito de selectividad se cumple cuando la Comisión consigue demostrar que tal medida supone una excepción al régimen fiscal normal aplicable en el Estado miembro en cuestión, introduciendo así, por sus efectos concretos, un trato diferenciado entre operadores que se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen normal, en una situación fáctica y jurídica comparable.

Para poder calificar una medida fiscal nacional como selectiva, la Comisión debe seguir un método de tres etapas: en primer lugar, debe identificar el régimen fiscal común o normal aplicable en el Estado miembro; a continuación, debe demostrar que la medida fiscal controvertida supone una excepción a este sistema de referencia al introducir diferencias entre empresas que se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen fiscal común o normal, en una situación fáctica y jurídica comparable; por último, debe comprobar si la diferenciación introducida está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que la medida se enmarca.

## 2.2. Arrendamiento de buques

Otro supuesto que ha dado lugar a diversidad de pareceres entre la Comisión y los tribunales, amén de la discrepancia de las empresas interesadas, comenzó con la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013, sobre régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero (sistema español de arrendamiento financiero de buques [SEAF]). El esquema contractual en que se apoyaba lo expuesto era el siguiente<sup>15</sup>:

---

<sup>15</sup> Además, y sobre la amortización del fondo de comercio, no financiero, seguido de operaciones de reestructuración empresarial, véanse la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2017 y las de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de octubre, 30 de noviembre de 2018 y 11 de enero de 2019.

De forma muy resumida, el esquema contractual básico del SEAF era el siguiente:

Contrato de construcción del buque: firmado entre el astillero y el armador en el que se fijaban las condiciones del contrato de construcción y se pactaba un precio (precio neto).

Novación/cesión del contrato de construcción o contrato de compraventa: a través de este contrato se regula la adquisición del buque por parte de una compañía de *leasing*, figurando un precio superior al que se fijaba en el contrato de construcción (precio bruto).

Contrato de arrendamiento financiero entre la AIE y la compañía de *leasing*: la compañía de *leasing* arrienda el buque a la AIE sobre la base del precio bruto, incluyendo una opción de compra sobre el buque a ejercitar pasados los aproximadamente tres años que dura el arrendamiento.

Contrato de arrendamiento a casco desnudo: tras la entrega del buque a la AIE, esta lo arrendará al armador, quien asumirá todos los riesgos operativos de su explotación, previendo una opción de compra y venta que garantiza que el armador adquirirá el buque llegado el momento.

Contrato marco: todos los intervinientes firman este contrato con el fin de regular adecuadamente el funcionamiento de la estructura y las obligaciones asumidas por las partes.

El citado esquema fue considerado ayuda de Estado por las siguientes razones:

La amortización anticipada prevista en el art. 115.11 LIS, considerando su aplicación conjunta con el art. 48.4 LIS y el art. 49 RIS, en la medida en que aprecian amplias facultades discrecionales por parte de la Administración tributaria a la hora de autorizar la aplicación de la amortización anticipada.

El régimen especial de tonelaje, en la medida en que se ha incluido en el mismo los ingresos procedentes del fletamento a casco desnudo de los buques<sup>16</sup>.

El art. 50.3 del Reglamento del IS, en virtud del cual se consideraba como buques nuevos aquellos que se hubieran adquirido por el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuyos efectos fiscales hubieran sido objeto de previa autorización por parte de la Administración tributaria.

Por el contrario, la Comisión no consideró que la amortización acelerada de los contratos de arrendamiento financiero prevista en el art. 115, ni el régimen fiscal especial de AIE, ni el régimen de empresas de reducida dimensión constituyeran ayuda de Estado.

De acuerdo con ello, se condenó al Reino de España a la recuperación de las ayudas.

<sup>16</sup> Nos remitimos a Sánchez Sánchez y Ortega del Arco (2014).

### 2.2.1. La Sentencia del Tribunal General de 17 de diciembre de 2015

Mediante la misma se anuló la decisión de la Comisión entendiendo que no existía ayuda de Estado. A tal fin, se examinó si la ventaja ligada a cierto tipo de inversión podía constituir una norma selectiva y si la existencia de un procedimiento de autorización que contenía elementos discrecionales implicaba, en tal caso, que existiera selectividad. Sobre la primera cuestión, se expuso en la sentencia que, en el sentido de que la identificación de una ventaja no determina que la norma sea selectiva, no se identifica con una categoría específica de beneficiarios de la misma.

En respuesta a la segunda cuestión (la existencia de facultades discrecionales de la Administración tributaria), el Tribunal General de la Unión Europea apuntó que, a pesar de la facultad de apreciación de la Comisión, cualquier inversor que decidiera participar en las operaciones del SEAF comprando participaciones en la agrupación de interés económico (AIE) constituida por un banco podía obtener las ventajas del régimen. En realidad, el Tribunal General de la Unión Europea apuntó que, de las condiciones del procedimiento reglado y de las características del tipo de bienes en que se tenía que materializar la inversión, se deduce que la Administración tributaria solo concedía la amortización anticipada en relación con barcos que habían pasado del régimen ordinario del IS al régimen de tributación en función del tonelaje; esto es, la facultad de apreciación de la Administración tributaria solo habría llevado a determinar el tipo de operación que podía acogerse al SEAF (la financiación de buques de navegación marítima, excluyendo otros bienes); sin embargo, cualquier empresa tenía la posibilidad de participar en el SEAF sin restricción alguna. En estas condiciones, la facultad discrecional de la Administración no podía generar ventaja selectiva vinculada al inversor en el SEAF<sup>17</sup>.

### 2.2.2. La Sentencia de 25 de julio de 2018

Por medio de la misma se anuló la de 17 de diciembre de 2015 al entender que en el mecanismo inversor expuesto sí que se apreciaba ayuda de Estado, por lo que devolvió las actuaciones al Tribunal General en espera de una nueva sentencia.

El Tribunal de Justicia centró su actuación en determinar si efectivamente el régimen del *tax lease* era en sí mismo selectivo. El Tribunal General de la Unión Europea había concluido

---

<sup>17</sup> El régimen de tributación por tonelaje fue autorizado en 2002 como ayuda estatal compatible con el mercado interior en virtud de las Directivas comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo de 5 de julio de 1997 (DO 1997, C 205, p. 5), modificadas el 17 de enero de 2004 (DO 2004, C 13, p.) mediante la Decisión C(2002) 582 final de la Comisión, de 27 de febrero de 2002, relativa a la ayuda de Estado N 736/2001, España, Régimen de tributación de las entidades navieras en función del tonelaje (DO 2004, C 38, p. 4). En este régimen, las empresas inscritas en alguno de los registros de empresas navieras y que han obtenido una autorización al efecto de la autoridad tributaria se someten a un gravamen no en función de sus beneficios y pérdidas, sino en función del tonelaje. La legislación española permite a las AIE acceder a uno de estos registros, aunque no sean empresas navieras.

que, en la medida en que el régimen del *tax lease* estaba abierto a todo tipo de inversores, no podía considerarse contrario al artículo 107.1 del TFUE; no obstante, para el TJUE, al haberse centrado el Tribunal General de la Unión Europea en el análisis desde la perspectiva del inversor, sus conclusiones en materia de selectividad también resultaban erróneas, ya que el requisito de la selectividad debía apreciarse desde la perspectiva de las AIE<sup>18</sup>.

Además, se alude<sup>19</sup> a los cuatro requisitos para que una medida pueda calificarse como ayuda de Estado, en principio, incompatibles. En particular, se centra en el análisis del criterio de la selectividad llegando a la conclusión de que el Tribunal General excluyó que las AIE fueran beneficiarias de ayudas estatales atendiendo únicamente a su forma jurídica y a las normas relativas a la tributación de los beneficios asociados a ellas. Esta exclusión sería contraria a la jurisprudencia del propio órgano jurisdiccional, de la que se desprende que la calificación de una medida como «ayuda de Estado» no puede depender del estatus jurídico de las empresas afectadas ni de las técnicas utilizadas.

La segunda alegación de la Comisión en su recurso de casación indicaba que el Tribunal General llevó a cabo una apreciación *ex post* y confundió así la selectividad basada en el criterio de la gestión discrecional con la selectividad de facto, que depende de un examen del comportamiento efectivo de la autoridad que concede la ventaja. A su juicio, las autorizaciones administrativas que permitieron aplicar la amortización anticipada y el régimen de tributación por tonelaje solo se concedieron a las AIE dedicadas a la actividad de financiación y fletamento de buques a casco desnudo, lo que las colocó en una situación más favorable que la de otras empresas. Frente a ello, desde nuestro país se indicó que no había quedado acreditada la existencia de una facultad discrecional de la Administración tributaria y que se trataba de una constatación táctica que no puede someterse al control del Tribunal de Justicia<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> Seguimos lo expuesto por Martín Jiménez *et al.* (2016, pp. 257-291).

<sup>19</sup> Nos remitimos al criterio expuesto en Martín Jiménez *et al.* (2018, pp. 291-299).

<sup>20</sup> Según lo indicado por Martín Jiménez *et al.* (2021a, pp. 335-336), quienes concluyen:

La STGUE ahora reseñada no cierra sin embargo la cuestión de la interacción entre el antiguo régimen del *tax lease* y el artículo 107.1 TFUE ya que ha sido recurrida nuevamente en casación ante el TJUE (asuntos: C-649/20, C-658/20 y C-662/20) y están pendientes más asuntos en esta materia ante el propio TGUE (con cuestiones de fondo no siempre del todo coincidentes con las resueltas en la STGUE reseñada) y numerosas decisiones administrativas y en los tribunales nacionales. Conviene recordar que el régimen del *tax lease* vigente a partir de 2013 fue autorizado por la Comisión Europea sin que la STJUE Netherlands Maritime Technology Association/ Comisión pusiera reparos a este respecto.

Además de ello, el citado profesor da cuenta de las Sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 2021, en el que se analizan los *tax rulings* en favor de Amazon y Engie concluyendo que:

Amazon y Engie son dos sentencias sobre *tax rulings* que presentan elementos en común y también disparidades relevantes. Mientras que en Amazon el sistema de referencia frente al que se

### 2.2.3. La Sentencia del Tribunal General de 23 de septiembre de 2020

En línea con la argumentación desplegada por el TJUE, el Tribunal General consideró el SEAF –examinado desde la perspectiva de las AIE que intervenían en el entramado contractual y no de los inversores según sugirió el TJUE y a diferencia de lo que hizo el Tribunal General en primera instancia– como una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107.1 del TFUE. Este examen llevó al Tribunal General a confirmar la decisión de la Comisión al respecto. Para el Tribunal General, el sistema de autorización previa del régimen, junto con el carácter vago de los criterios de acceso al mismo (sin que existan directrices específicas publicadas), determinaba que existiera una ventaja selectiva, ya que, a través del citado sistema de autorización, no se interpretaba la ley o se aplicaba al caso concreto con criterios objetivos, sino que se podían ocultar concesiones de ventajas específicas para determinadas empresas o grupos de empresas. Quizá este aspecto relativo a la concreción de cuándo un régimen discrecional puede ser selectivo sin examinar cómo resulta aplicado es el razonamiento más innovador de la sentencia comentada.

Al ser las disposiciones de la ley y del reglamento del IS materialmente selectivas, pues permiten una discrecionalidad *de iure* incompatible con el artículo 107 del TFUE, no resulta relevante que haya existido o no discrecionalidad de facto en su aplicación. Tampoco estimó el Tribunal General ninguna de las alegaciones de los recurrentes que pretendían limitar la obligación de recuperar la ayuda ilegalmente concedida y que estaban basadas en el tratamiento no discriminatorio con respecto a otros casos, la vulneración del principio de confianza legítima o del principio de seguridad jurídica.

## 2.3. Ayudas a la televisión pública

La Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la corporación de Radio y Televisión Española, dispuso que la publicidad, la televenta, el patrimonio y los servicios de acceso dejaran de constituir fondos de financiación para RTVE. Con objeto de compensar la pérdida de los otros ingresos comerciales, la Ley 8/2009 introdujo o modificó, en sus artículos 2.1,

---

construye la noción de ayuda de Estado resulta externo al Estado, en Engie la Comisión y el TGUE hacen un esfuerzo para anclarlo en el ordenamiento luxemburgués, no sin una interpretación del mismo que no está tampoco completamente conectada, o no resulta evidente, al menos, que así sea, en el propio ordenamiento luxemburgués. Ambas ponen de manifiesto, al margen de que puedan llegar a resultados más o menos razonables o que podrían compartirse, que, quizás, el problema en este sector del derecho se encuentra en la definición del concepto de ayuda de Estado por parte del TJUE, que está generando una inseguridad jurídica difícil de sostener y sobre el que el TJUE todavía no ha dicho su última palabra, ya que faltan sentencias relevantes en esta materia (casos Apple y FIAT, a falta de conocer si Amazon y Engie son objeto de recurso ante el TJUE). (Martín Jiménez *et al.*, 2021b, pp. 351 y ss.)

letras b) a d), y 4 a 6, varias medidas fiscales, entre ellas, un nuevo gravamen del 1,5 % sobre los ingresos de los operadores de televisión de pago domiciliados en España. La aportación de este gravamen al presupuesto de RTVE no podía rebasar el 20 % de la ayuda total destinada anualmente a RTVE y cualquier ingreso fiscal superior se reasignaba a los presupuestos generales del Estado. Dicha ley también establecía, en particular, un nuevo gravamen sobre los ingresos de los operadores de servicios de telecomunicaciones domiciliados en España.

Por otra parte, se mantuvo la compensación por cumplir las obligaciones de servicio público establecida por la Ley 17/2006, de 5 de junio, reguladora del Servicio Público Estatal de Radio y Televisión; de este modo, en caso de que las fuentes de financiación mencionadas no bastaran para cubrir todos los costes soportados por RTVE para el cumplimiento de esas obligaciones, el Estado quedaba obligado, en virtud de lo dispuesto en los artículos 2.2 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, y 33 de la Ley 17/2006, de 5 de junio, a suplir esta diferencia, transformando así el sistema de financiación mixto de RTVE en un sistema de financiación casi exclusivamente público.

Finalmente, el artículo 3.2 de la Ley 8/2009 preveía un límite para los ingresos de RTVE. Durante el bienio 2010-2011, el total de dichos ingresos no podía superar los 1.200 millones de euros anuales, importe que operaría también como límite de sus gastos en cada ejercicio; durante el trienio 2012-2014, el incremento máximo de ese importe se fijaba en un 1 % y, para los años siguientes, el incremento se determinaría según la evolución anual del IPC.

### 2.3.1. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016

La decisión de la Comisión de 20 de julio de 2010 declaró ajustado al derecho de la Unión Europea el sistema de financiación contemplado en la ley mencionada. Interpuesto recurso contra la misma, recayó Sentencia del Tribunal General con fecha de 11 de julio de 2014, confirmada en casación por Sentencia de 10 de noviembre de 2016. La confirmación de la sentencia discurrió por la siguiente argumentación:

Aun cuando consta que la financiación de la ayuda otorgada a RTVE está garantizada por las medidas fiscales en cuestión, el Tribunal General, contrariamente a lo que alegan DTS y la sociedad Telefónica, concluyó justificadamente en el apartado 104 de la sentencia recurrida, sin incurrir en error de derecho, que las citadas medidas fiscales no formaban parte de dicha ayuda.

En efecto, puesto que los ingresos procedentes de las medidas fiscales en cuestión no tienen ninguna influencia directa en la cuantía de la ayuda otorgada a RTVE, ya que ni la concesión ni el importe de esta dependen de esos ingresos, ni estos están necesariamente destinados a la financiación de la ayuda, dado que una parte de dichos ingresos puede reasignarse para otros fines, no puede considerarse que exista una relación vinculante entre el destino de esas medidas fiscales y la ayuda de que se trata.

A este respecto, es irrelevante que las medidas fiscales de que se trata se aprobaran para compensar la supresión de los ingresos comerciales de que disfrutaba anteriormente RTVE; en particular, los procedentes de la publicidad (véase, por analogía, la Sentencia de 13 de enero de 2005, Streekgewest, apartado 27).

Las alegaciones de DTS basadas en la Sentencia Laboratoires Boiron no pueden desvirtuar las anteriores consideraciones.

En este sentido, debe recordarse que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que, en caso de sujeción asimétrica a un gravamen, esto es, cuando solo está sujeta al gravamen una de las dos categorías de operadores en situación de competencia, los operadores deudores del gravamen pueden invocar la ilegalidad de este. En efecto, en tal caso, la ayuda resulta del hecho de que otra categoría de operadores económicos con la cual la categoría gravada está en relación directa de competencia no está sujeta al pago del referido gravamen. La medida de ayuda, por lo tanto, es el propio gravamen<sup>21</sup>, ya que este y la ayuda constituyen los dos elementos indisociables de una sola y misma medida fiscal. Esta situación, por lo tanto, no es equiparable a la de cualquier exención de un gravamen que tenga alcance general de la que pueda disociarse este gravamen (véase, al respecto, la Sentencia Laboratoires Boiron, apartados 30 a 48).

---

<sup>21</sup> Las nuevas figuras tributarias que establece la ley se ajustan plenamente, como no podía ser menos, a los principios constitucionales sobre la tributación, en especial, el de igualdad de trato a los sujetos pasivos y el de la adecuación del gravamen a la capacidad económica de tales sujetos pasivos, así como el de legalidad en el establecimiento de los tributos y de las prestaciones patrimoniales de carácter público. En particular, el sistema que se establece toma en cuenta los ingresos de los sujetos pasivos y muy especialmente los que, de forma tanto directa como indirecta, habrán de percibir por la supresión del régimen de publicidad retribuida y por la renuncia a contenidos de pago en la corporación RTVE. Estos beneficios concurren tanto en los operadores de televisión como en los de telecomunicaciones, todos los cuales ya actúan y van a seguir actuando en el mismo sector a través de las varias soluciones y medios técnicos ya existentes, así como a través de los que de inmediato se pondrán en funcionamiento, tales como la potenciación de la televisión de alta definición, la televisión en movilidad, la televisión digital terrestre de pago o la interactividad, todo lo cual está directamente vinculado a la ampliación de los servicios de banda ancha fija y móvil. No obstante, las operadoras privadas de televisión y telecomunicaciones no pueden hacerse cargo de la totalidad de los ingresos que la corporación RTVE deja de percibir por su renuncia al mercado publicitario y a los contenidos de pago, ya que, de ser así, no se conseguiría el efecto dinamizador del sector que también pretende esta medida. Por ello, se ha optado por aplicar, al igual que en otros países de nuestro entorno, un porcentaje sobre los ingresos de los operadores del 3 % para los de televisión comercial en abierto, del 1,5 % para los operadores de televisión de pago y del 0,9 % para los de telecomunicaciones. La propia ley reitera que las aportaciones de televisión y de telecomunicaciones de ámbito estatal y supraautonómico se fijan en atención a:

El impacto económico favorable que de ello se derivará para dichas sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión [y] al impacto positivo para el sector de las telecomunicaciones que se deriva de la nueva regulación del sector televisión y audiovisual y, en especial, por la ampliación de los servicios de banda ancha fija y móvil, así como la supresión de la publicidad y la renuncia de contenidos de pago o acceso condicional de la corporación RTVE.

El Tribunal General no incurrió en error<sup>22</sup> de derecho al considerar, en los apartados 98 a 103 de la sentencia recurrida, que el gravamen sobre los operadores de televisión de pago del que DTS es deudor no es comparable al gravamen asimétrico de que se trata en el asunto que dio lugar a la sentencia Laboratoires Boiron.

### 2.3.2. El parecer del Tribunal Supremo

Los diversos operadores acudieron al Tribunal Supremo no impugnando la Ley 8/2009, de 28 agosto, lo que no era posible, sino sometiendo a consideración de la Sala Tercera el Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto, dictado en desarrollo de la anterior. En Sentencias de 14 de junio (tres) y de 19 de junio de 2017, invocando el parecer del tribunal europeo, se desestiman las impugnaciones, pero quede constancia del voto discrepante de tres magistrados de dicha sala en el sentido siguiente:

El planteamiento teórico del principio que se hace en el recurso, proyectado sobre determinadas previsiones legales relativas a los sujetos pasivos, determina, a nuestro entender, la necesidad de que se hubiera dado la oportunidad de un pronunciamiento del Tribunal Constitucional<sup>23</sup> sobre si existía una manifestación de riqueza derivada de la nueva financiación de RTVE, al menos potencial, susceptible de

<sup>22</sup> Las sentencias del Tribunal de Justicia utilizan la expresión «error de derecho» con referencia a lo que en nuestro sistema consideramos «infracción del ordenamiento jurídico». En resumen:

Partiendo de que la regla general es que los tributos no están incluidos dentro de las ayudas de Estado, salvo en el caso de que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, formando parte de esta, en el caso, las medidas fiscales cuestionadas efectivamente no forman parte de la ayuda porque el importe de esta no depende directamente de los ingresos procedentes de las medidas fiscales, sino que se fija de acuerdo con los costes netos relacionados con el cumplimiento de la misión de servicio público encomendada a RTVE. Afirmación esta que excluye que exista una relación vinculante entre el destino de las medidas fiscales y la ayuda y, por ende, excluye también que el gravamen sobre los operadores de televisión de pago forme parte del régimen de ayudas en favor de RTVE.

<sup>23</sup> El Tribunal Constitucional, mediante Auto de 9 de septiembre de 2020, acordó inadmitir a trámite las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con la Ley 8/2009. Previamente, y por Auto de 21 de marzo de 2019, la Sala Novena del TJUE (asuntos prejudiciales acumulados C-119/18 a C-121/18) resolvió la cuestión prejudicial planteada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 14 de diciembre de 2017, señalando que:

Procede responder a las cuestiones planteadas que la Directiva 2002/20, incluido su artículo 6, apartado I, debe interpretarse en el sentido de que no están comprendidas en su ámbito de aplicación aportaciones financieras anuales, como la controvertida en los litigios principales, que se exigen a las empresas de telecomunicaciones que operan en España en un ámbito geográfico superior al de una comunidad autónoma y con la finalidad de contribuir a la financiación de la radio y la televisión públicas.

ser gravada respecto de todos los que resultan obligados a satisfacer la aportación financiadora.

Las dudas que nos suscita la nueva regulación se refieren a los operadores de comunicación electrónica y a los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva de acceso condicionado.

La aportación del 0,9% de los primeros no parece seguro que responda a una mayor capacidad económica, pues cabe pensar que los supuestos beneficios derivados de la publicidad que deje de contratar RTVE serían para los anunciantes en internet, que no son verdaderos operadores de servicios de comunicaciones electrónicas, sino prestadores de servicios de la sociedad de la información.

Pero las dudas sobre la mayor capacidad de estos obligados a satisfacer la prestación derivan, de una parte, de que los ingresos televisivos de pago provienen, en su mayoría, de las cuotas que satisfacen los abonados por estar suscritos a estos servicios y, por tanto, cabe considerar que la eliminación de la publicidad en RTVE difícilmente tiene repercusión positiva en la actividad de estos operadores. Incluso, es posible sostener la existencia de un efecto negativo, puesto que los canales en abierto y sin publicidad de RTVE pueden atraer clientela a los operadores de televisión de pago. De otra, lo que se presenta como una renuncia ofrece dudas de que merezca tal consideración, si se entiende que las peculiaridades del servicio que presta RTVE y que justifican su especial régimen de financiación excluyen la posibilidad de una oferta de contenidos de pago.

Por consiguiente, a nuestro entender, procedía plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, conforme al artículo 35 de su ley orgánica, ya que una norma con rango legal, la Ley 8/2009, que era aplicable al caso y de cuya validez dependía el fallo, podía ser contraria al principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 CE.

## 2.4. Ayudas a la cinematografía

Dos temas<sup>24</sup> relacionados con lo expuesto en el epígrafe son de traer aquí a colación:

### 2.4.1. El recurso de Uteca

La Unión de Televisiones Comerciales Asociadas interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 1562/2004, de 9 de julio, por el que se aprobó el reglamento que regula la inversión obligatoria para la financiación anticipada de largometrajes y

---

<sup>24</sup> Nos remitimos al número 329 la revista *Noticias de la Unión Europea* (V. AA., 2012b), dedicado con carácter monográfico a la comunicación audiovisual.

cortometrajes cinematográficos, y películas para televisión, europeos y españoles, dictado todo en ejecución de lo dispuesto en la Ley 25/1994, de 12 de julio.

El TJUE, ante el que se planteó cuestión prejudicial<sup>25</sup>, dictó Sentencia con fecha 5 de marzo de 2009, en la que se expuso:

La Directiva 89/552/CEE del Consejo, de 3 de octubre de 1989, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva, modificada por la Directiva 97/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 1997, y, más concretamente, su artículo 8 y el artículo 12 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una medida adoptada por un Estado miembro, como la controvertida en el procedimiento principal, que obliga a los operadores de televisión a destinar el 5 % de sus ingresos de explotación a la financiación anticipada de películas cinematográficas y de televisión europeas y, más concretamente, el 60 % de dicho 5 % a obras cuya lengua original sea cualquiera de las oficiales de dicho Estado miembro.

El artículo 87 CE debe interpretarse en el sentido de que una medida adoptada por un Estado miembro, como la controvertida en el procedimiento principal, que obliga a los operadores de televisión a destinar el 5 % de sus ingresos de explotación a la financiación anticipada de películas cinematográficas y de televisión europeas y, más concretamente, el 60 % de dicho 5 % a obras cuya lengua original sea cualquiera de las lenguas oficiales de este Estado miembro no constituye una ayuda del Estado en beneficio de la industria cinematográfica de ese mismo Estado miembro.

<sup>25</sup> La cuestión prejudicial suscitada por el Tribunal Supremo versó sobre lo siguiente:

A) El artículo 3 de la Directiva 89/552/CEE del Consejo, sobre la coordinación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de la actividad de radiodifusión televisiva, en su versión modificada por la Directiva 97/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 1997, ¿permite a los Estados miembros imponer a los operadores de televisión la obligación de destinar un porcentaje de sus ingresos de explotación para la financiación anticipada de películas cinematográficas y para televisión europeas?

B) Para el caso de que la respuesta a la cuestión precedente fuera afirmativa, ¿resulta conforme con aquella directiva y con el artículo 12 del Tratado CE, puesto en relación con las demás disposiciones singulares a las que este se refiere, una norma nacional que, además de incluir la obligación de financiación anticipada ya expuesta, reserva el 60 % de dicha financiación obligatoria a obras en lengua original española?

C) La obligación impuesta por una norma nacional a los operadores de televisión de que destinen un porcentaje de sus ingresos de explotación para la financiación anticipada de películas cinematográficas, de cuya cuantía un 60 % ha de destinarse específicamente a obras en lengua original española mayoritariamente producidas por la industria cinematográfica española, ¿constituye una ayuda del Estado en beneficio de dicha industria, en el sentido del artículo 87 del Tratado CE?

Y el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 3 de marzo de 2016, rechazó la cuestión de inconstitucionalidad y, en línea con lo previamente expuesto por el tribunal europeo, concluyó:

Ello hace que resulte de especial interés para este proceso constitucional destacar las siguientes manifestaciones efectuadas por el Tribunal de Justicia en la aludida Sentencia Uteca:

a) Que la obligación impuesta «a los operadores de televisión a destinar el 5 % de sus ingresos de explotación a la financiación anticipada de películas cinematográficas y para televisiones europeas no contiene ningún elemento que permita afirmar que tal medida constituye, en la práctica, una restricción alguna de las libertades fundamentales garantizadas por el tratado» (apartado 22).

b) Que, por su parte, «la obligación de destinar a obras cuya lengua original sea una de las lenguas oficiales de [España] el 60 % del 5 % de los ingresos de explotación destinados a la financiación anticipada de películas cinematográficas y de televisión europeas» sí constituye «una restricción a varias libertades fundamentales, concretamente, a la libre prestación de servicios, a la libertad de establecimiento, a la libre circulación de capitales y a la libre circulación de trabajadores» (apartado 25). Sin embargo, se trata de una restricción compatible con el derecho de la Unión en la medida en que está «justificada por una razón imperiosa de interés general» consistente en «promover una o varias de sus lenguas oficiales» (apartado 27), es «adecuada para garantizar la consecución de tal objetivo» (apartado 29) y no va «más allá de lo necesario para alcanzar el citado objetivo», de acuerdo con lo razonado a este respecto en los apartados 30 a 36 de la mencionada sentencia.

## 2.4.2. La Ciudad de la Luz

La Decisión 2013/126/UE, de 8 de marzo de 2012, declaró que:

Mediante Decisión 2013/126/UE, de 8 de mayo de 2012, relativa a la ayuda estatal SA.22668 [C 8/08 (ex NN 4/08)] concedida por España a Ciudad de la Luz, SA [notificada con el número C(2012) 3025], la Comisión declaró que las medidas adoptadas por la Comunitat Valenciana en favor de la construcción y la explotación del complejo cinematográfico CDL, así como los incentivos otorgados a productores cinematográficos, constituían ayudas de Estado contrarias al artículo 108 TFUE, apartado 3, e incompatibles con el mercado interior.

La Sentencia del TJUE de 3 de julio de 2014 confirmó la citada decisión tras recordar que:

En efecto, para apreciar si una medida estatal constituye una ayuda, debe determinarse si la empresa beneficiaria recibe una ventaja económica que no habría

obtenido en condiciones normales de mercado (Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de julio de 1996, SFEI y otros, C39/94, Rec. p. I3547, apartado 60; Sentencia del Tribunal General de 6 de marzo de 2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale y Land Nordrhein-Westfalen/Comisión, T228/99 y T233/99, Rec. p. II435, en lo sucesivo, «Sentencia WestLB», apartados 207 y 243). Para determinar si dicha intervención presenta el carácter de ayuda de Estado, procede analizar si, en circunstancias similares, un inversor privado que opere en condiciones normales de una economía de mercado, de dimensiones comparables con las de los organismos gestores del sector público, habría efectuado aportaciones de capital de esa importancia (Sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C142/87, Rec. p. I959, apartado 29, y de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C305/89, Rec. p. I1603, apartados 18 y 19). En particular, cabe preguntarse si un inversor privado habría realizado la operación de referencia en las mismas condiciones y, en caso de respuesta negativa, examinar en qué condiciones habría podido realizarla (Sentencia del Tribunal General de 30 de abril de 1998, Cityflyer Express/Comisión, T16/96, Rec. p. II757, apartado 51).

Resulta igualmente de la jurisprudencia que el comportamiento del inversor privado con el que debe compararse la actuación del inversor público no es necesariamente el del inversor ordinario que coloca capitales en función de su rentabilidad a un plazo más o menos corto. Tal comportamiento debe ser, por lo menos, el de un *holding* o un grupo privado de empresas que persigue una política estructural, global o sectorial, y se guía por perspectivas de rentabilidad a más largo plazo (Sentencia Italia/Comisión, citada en el anterior apartado 40, apartado 20).

## 2.5. Las haciendas forales

También se ha suscitado si determinados incentivos provenientes de la capacidad normativa con que están dotadas las haciendas forales podían incurrir en la prohibición de ayudas de Estado en tanto en cuanto las citadas diferencias podían alterar la libre competencia.

### 2.5.1. La Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo

En la misma se consideran ayudas de Estado determinados incentivos aprobados por las Juntas Generales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, consistentes en la concesión de una deducción en la cuota del 20 % del importe de las inversiones localizadas en la provincia respectiva, pudiendo diferirse la misma en los cuatro periodos impositivos siguientes en caso de insuficiencia de cuota y, por otro lado, se establecía un régimen de libertad de amortización en que se materializasen dichas inversiones<sup>26</sup>. Las mismas fueron impugnadas

<sup>26</sup> Nos remitimos al relato que ofrece Del Blanco García (2013).

por el Estado ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que planteó cuestión prejudicial de interpretación del derecho europeo. Por determinadas razones que no nos corresponde enjuiciar, el Estado desistió<sup>27</sup> de su recurso, por lo que decayó la pregunta al Tribunal de Luxemburgo<sup>28</sup>.

## 2.5.2. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008

La Unión General de Trabajadores de La Rioja interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra las normas de las diputaciones forales sobre el IS que establecían un tipo de gravamen inferior en el IS al contemplado en la Hacienda general y unas deducciones en la cuota que tampoco se contemplaban en la misma. La Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008 aplica una jurisprudencia elaborada sobre el régimen tributario de las islas Azores<sup>29</sup> y de manera especial se centra en determinar si las medidas tributarias adoptadas por las diputaciones forales han de considerarse medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado por el mero hecho de que no se apliquen en todo el territorio español. A tal efecto, el Tribunal de Justicia determina que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, el juez nacional debe tener en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goza la diputación foral, de modo que, si se llega a la conclusión de que las instituciones forales vascas gozan de tal autonomía, las normas fiscales adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución y las demás disposiciones del derecho español no tendrían carácter selectivo y, consecuentemente, no serían ayudas de Estado.

Con la finalidad de aclarar ciertas dudas que el TJUE tenía al respecto sobre la autonomía financiera de los territorios históricos en torno a posibilitar la existencia de medidas

<sup>27</sup> Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de febrero de 2000, dando por terminado el procedimiento al haberse producido el desistimiento del Estado.

<sup>28</sup> Pese a ello, pudo emitir su parecer el abogado general Saggio, quien trasladó al Tribunal de Justicia las siguientes consideraciones:

Los artículos 43 y 87 del Tratado CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un territorio perteneciente a una comunidad autónoma de un Estado miembro, relativa a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, a las que pueden acogerse los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Hacienda foral de dicho territorio o tengan su domicilio fiscal o realicen en él la mayor parte de su volumen de operaciones, o tengan su domicilio fiscal en tal territorio y su volumen de operaciones realizado en la comunidad autónoma en el ejercicio anterior sea superior al 25 % de su volumen total de operaciones, y que no incluye entre los beneficiarios de dichas medidas a las demás personas físicas y jurídicas residentes en el propio Estado o en otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

<sup>29</sup> Sentencia del TJUE de 6 de septiembre de 2006, en la que se aprecia un cambio de orientación en relación con el requisito de «selectividad» de las ayudas de Estado. Lo determinante a la hora de aplicar esta vía va a ser el grado y tipo de autonomía del ente regional o subcentral que adopta la medida.

compensatorias a cargo de la Hacienda estatal, emplazó al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a que fuera este el que determinara si el cálculo del cupo permite compensar la merma recaudatoria originada por las medidas fiscales aprobadas por normativa foral. A este respecto, el tribunal mencionado en Sentencia de 22 de diciembre de 2008 no albergó dudas sobre la autonomía económica de los territorios históricos al señalar que:

El País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones<sup>30</sup>.

## 2.6. Las haciendas autonómicas de régimen común

### 2.6.1. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales

Nos referimos aquí al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales aprobado por leyes autonómicas de Aragón, Asturias y Cataluña, con similitudes que permitieron dar una respuesta uniforme, salvo alguna excepción. Con motivo de la impugnación de las normas reglamentarias reguladoras del tributo, se solicitó por parte del Tribunal Supremo que se planteara cuestión prejudicial de interpretación del derecho de la Unión Europea, siendo recurrente en los diversos casos la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Angea)<sup>31</sup>.

El planteamiento de cuestión prejudicial discurrió por la siguiente argumentación:

¿Los artículos 49 [TFUE] y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la existencia de un impuesto regional que grava la utilización de grandes superficies comerciales individuales cuya superficie de venta sea igual o superior a 2.500 m<sup>2</sup> por razón del impacto que pueden ocasionar al territorio, al medioambiente y a la trama del comercio urbano de esa región, pero que legalmente opera con independencia de la ubicación real de esos establecimientos comerciales fuera o

<sup>30</sup> Nos remitimos al estudio ya citado del magistrado Ordoñez Solís (2018b).

<sup>31</sup> Con apoyo en lo expuesto por el Tribunal de Luxemburgo, se dictaron en el mismo sentido excluyente de su consideración de ayudas de Estado las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de febrero, 23 de abril y 18 de junio de 2019.

dentro de la trama urbana consolidada y prácticamente recae en la mayoría de los supuestos sobre las empresas de otros Estados miembros, teniendo en cuenta que:

- i) no afecta a los comerciantes titulares de varios establecimientos comerciales con una superficie de venta individual inferior a 2.500 m<sup>2</sup>, sea cual sea la suma de la superficie de venta de todos sus establecimientos;
- ii) exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos;
- iii) exime a los establecimientos comerciales individuales dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, y
- iv) hace tributar únicamente por el 40 % de la base liquidable que les corresponda a los dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento, y de puertas y ventanas, y a los centros de bricolaje?

¿El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que constituyen ayudas de Estado prohibidas, con arreglo a dicha disposición,

- i) la exoneración total en el IGEC de los establecimientos comerciales individuales cuya superficie de venta sea inferior a 2.500 m<sup>2</sup>, de los establecimientos comerciales colectivos y de los establecimientos comerciales individuales dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, y
- ii) la exoneración parcial en el IGEC de los establecimientos comerciales individuales dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento, y de puertas y ventanas, y a los centros de bricolaje?

Si las exoneraciones totales y parciales del IGEC reseñadas constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, ¿cuál sería el alcance temporal de esa decisión, habida cuenta de la existencia y del contenido de la carta [de la Comisión de 2 de octubre de 2003]?<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> Previamente, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 24 de marzo de 2017, y con referencia a la medida cautelar solicitada de suspensión del acto impugnado, había expuesto:

En el caso que nos ocupa, la invocación de la apariencia de buen derecho se justifica no solo con cita de la STJUE de 5 de febrero de 2014 (asunto C-385/12, Hervis Sport), sino también con la comunicación de la Dirección General de Fiscalidad de la Unión Europea por la que se informa de la apertura de un procedimiento contra el Reino de España como consecuencia de la denuncia de la Asociación de Grandes Empresas de Distribución (Anged) respecto de diferentes normas relativas a impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales, y con la comunicación de la Comisión Europea al Reino de España, de 28 de noviembre de 2014, en la que se califica el IGEC como una medida incompatible con el ordenamiento europeo, contrario, concretamente, al régimen de ayudas de Estado. Es de recordar, además, que con fecha 10 de marzo de 2016 este tribunal dictó auto planteando cuestión prejudicial en el recurso de casación núm. 3797/2012

## Las Sentencias del TJUE de 26 de abril de 2018 expusieron:

No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 4.000 m<sup>2</sup>. Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10.000 m<sup>2</sup>, cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

En cambio, un impuesto de este tipo constituye una ayuda de Estado, en el sentido de esa misma disposición, en la medida en que exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2.500 m<sup>2</sup><sup>33</sup>.

---

interpuesto por la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución contra Sentencia dictada el 27 de diciembre de 2011, por la Sección Primera de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña desestimatoria del recurso interpuesto frente al Decreto de la Generalidad de Cataluña 342/2001, de 24 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña. La cuestión prejudicial planteada por esta sala versaba sobre la conformidad de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, con los artículos 49 y 54 del TFUE que prohíben las restricciones directas o indirectas, de la libertad de establecimiento, y con el art. 107, apartado 1, del TFUE, que considera incompatibles con el mercado interior las ayudas de Estado que falseen o amenacen falsear la competencia en favor de determinadas empresas o producciones. Si a ello unimos que la recurrente también invoca el *periculum in mora*, y ponderando los intereses concurrentes, cuando el ofrecimiento de garantía suficiente, dada la materia en la que estamos, evita eventuales perjuicios a la Hacienda pública, ha de concluirse con la estimación del primero de los motivos de casación, ya que en el caso que nos ocupa concurrían los requisitos legalmente exigidos para haber accedido a la suspensión solicitada.

<sup>33</sup> De acuerdo con doctrina del Tribunal Supremo, dictó Sentencias con fechas 19 de septiembre y 11 y 16 de octubre de 2018, fijándose en la dictada con fecha 22 de enero de 2018 la siguiente doctrina:

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, estamos en condiciones de responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, que nos interroga sobre si los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se oponen a un impuesto, como el que nos ocupa, que grava el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales cuya superficie útil de exposición y venta al público sea igual o superior a 4.000 metros cuadrados y sobre si del artículo 107 de ese mismo tratado se desprende que puede constituir una ayuda de Estado prohibida los supuestos de no sujeción previstos en la ley, tanto respecto a los establecimientos con una superficie inferior a 4.000 metros cuadrados como en relación con aquellos, de una superficie inferior a 10.000 metros cuadrados, pero destinados a las concretas

## 2.7. Las haciendas locales

También se ha pronunciado la jurisprudencia sobre si determinados beneficios fiscales<sup>34</sup> regulados en la normativa de las haciendas locales podían considerarse ayudas de Estado.

### 2.7.1. El impuesto sobre bienes inmuebles

A solicitud del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Ferrol, se planteó cuestión prejudicial en torno a si constituía ayuda de Estado la exención del citado impuesto<sup>35</sup> y que favorecía a Navantia, empresa pública que explotaba un astillero público.

---

actividades que la ley prevé. Y la respuesta ha de ser coherente con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en su Sentencia de 26 de abril de 2018, concretamente:

1. Los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no se oponen a un impuesto que grava el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales cuya superficie útil de exposición y venta al público sea igual o superior a 4.000 metros cuadrados por razón del impacto que producen sobre el territorio, el medioambiente y la trama del comercio urbano de esa región, pero que opera con independencia de la ubicación real de esos establecimientos comerciales fuera o dentro de la trama urbana consolidada y recae en la mayoría de los supuestos sobre las empresas de otros Estados miembros, teniendo en cuenta:

(i) que no afecta a los comerciantes titulares de varios establecimientos comerciales, individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público sea inferior a 4.000 m<sup>2</sup>, sea cual sea la suma de la superficie útil de exposición y venta al público de todos sus establecimientos, y

(ii) que no somete a gravamen a los grandes establecimientos comerciales individuales, cuya superficie útil de exposición y venta al público no exceda de 10.000 m<sup>2</sup>, cuando desempeñen única y exclusivamente actividades de jardinería, de venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales.

2. No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el que nos ocupa, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 4.000 metros cuadrados. Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10.000 metros cuadrados.

<sup>34</sup> Aunque se trata de un impuesto que en su día fue suprimido, ha de citarse como precedente la Sentencia del TJUE de 15 de marzo de 1994, que se ocupó de la exención del impuesto municipal sobre la radicación que gozaba el Banco Exterior de España. El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana planteó la posible consideración de la exención como ayuda de Estado, a la que se respondió de forma afirmativa, si bien, al haber sido recurrida con arreglo a la normativa preexistente, podría mantenerse hasta que la Comisión no la declare incompatible con el mercado común.

<sup>35</sup> A tenor de lo dispuesto en el artículo 62.1 a) del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, están exentos del impuesto sobre bienes inmuebles:

La Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014 concluyó que:

El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que puede constituir una ayuda de Estado, prohibida con arreglo a dicha disposición, la exención del impuesto sobre bienes inmuebles de una parcela de terreno perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que este posee la totalidad del capital y que, en esa parcela, produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia. No obstante, incumbe al juzgado remitente comprobar si, tomando en consideración todos los elementos pertinentes del litigio del que conoce, apreciados a la luz de los criterios interpretativos aportados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tal exención debe calificarse de ayuda de Estado en el sentido de la citada disposición.

## 2.7.2. El impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras

Se refiere a esta cuestión la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017, en la que, a propuesta del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Madrid, resolvió la cuestión prejudicial de interpretación del derecho de la Unión Europea que le fue planteada en los siguientes términos:

¿Es contraria al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea la exención a la Iglesia católica del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en relación con las realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tengan una finalidad estrictamente religiosa?

Se sometía a contraste con el artículo 107 del TFUE lo previsto en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, con fecha 3 de enero de 1979, por el que la Santa Sede y la Conferencia Episcopal, las diócesis, las

---

Los siguientes inmuebles: los que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana, y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional.

El Gobierno español alegó ante el Tribunal de Luxemburgo que la exención establecida en dicha disposición no se estableció en beneficio de empresas como Navantia, sino exclusivamente en beneficio del Estado español como sujeto pasivo del impuesto sobre bienes inmuebles, y que los objetivos perseguidos responden a consideraciones de defensa nacional. Debe recordarse que los motivos que subyacen a una medida de ayuda no bastan para excluir automáticamente que tal medida pueda recibir la calificación de «ayuda» en el sentido del artículo 107.1 del TFUE, ya que esta disposición no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos (Sentencias Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, asuntos C71/09 P, C73/09 P y C76/09 P, EU:C:2011:368, apartado 94, y Comisión/EDF, asunto C124/10 P, EU:C:2012:318, apartado 77 y jurisprudencia citada).

parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de cada congregación tendrán derecho a eximir total y permanentemente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio.

Con posterioridad, y por medio de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, se introdujo en el sistema tributario el impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras, por lo que hubo que indagar<sup>36</sup> si el citado impuesto estaba incluido<sup>37</sup> en el ámbito de aplicación del acuerdo de 3 de enero de 1979 y si se refiere a todas las actividades llevadas a cabo por la congregación de Escuelas Pías, que es quien satisfizo el impuesto y solicitó su devolución al Ayuntamiento de Getafe. En el presente asunto, consta que la congregación desarrolla tres tipos de actividad en el colegio La Inmaculada; a saber: actividades estrictamente religiosas, enseñanza subvencionada por el Estado español y educación libre sin el apoyo financiero de dicho Estado miembro. Además, la referida entidad presta a sus alumnos servicios complementarios de restauración y de transporte. Ahora bien, dado que la exención fiscal controvertida en el litigio principal afecta a la reforma y ampliación del salón de actos del colegio La Inmaculada y que la congregación ha destacado en la vista ante el Tribunal de Justicia que dicho salón de actos se destina únicamente a las actividades de enseñanza que propone, la referida exención no está relacionada ni con las actividades estrictamente religiosas de dicha entidad ni con los servicios complementarios mencionados en el apartado anterior.

El parecer del Tribunal de Luxemburgo, plasmado en Sentencia de 27 de junio de 2017, fue el siguiente:

Una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede

<sup>36</sup> El alcance de la exención en relación con el tributo mencionado en el texto fue precisado por las Órdenes ministeriales de Hacienda de 5 de junio de 2001 y 15 de octubre de 2009; según esta última:

La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el [ICIO] para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la contribución territorial urbana (actualmente, impuesto sobre bienes inmuebles). El órgano jurisdiccional remitente aclaró que la Orden de 15 de octubre de 2009 fue anulada por Sentencia de 9 de diciembre de 2013 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y que dicha anulación fue confirmada mediante Sentencia de 19 de noviembre de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo debido, en particular, a que con la citada orden se reducía el alcance de la exención prevista en el artículo IV, apartado 1, letra B), del acuerdo de 3 de enero de 1979.

<sup>37</sup> La Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Madrid de 8 de enero de 2018 desestimó la impugnación y confirmó la denegación por el Ayuntamiento de Getafe de la aplicación de la exención y devolución de lo ingresado por la congregación por el impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras. Véase Casas Agudo (2018).

estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente<sup>38</sup>.

La contestación a Consulta de la Dirección General de los Tributos de 19 de diciembre de 2018 expuso:

Por tanto, en el caso de que una entidad de la Iglesia católica de las enumeradas en el apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 realice una construcción, instalación u obra en un inmueble que esté afecto al mismo tiempo a actividades económicas y no económicas, a los efectos de aplicar parcialmente la exención en el ICIO, se estima necesario la llevanza de contabilidad separada para cada uno de los tipos de actividades. Dicho requisito, tal como se ha señalado anteriormente, es exigido por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 2017.

En cuanto a los dos criterios propuestos en el escrito de la consulta para la distribución de las obras entre los dos tipos de actividades económicas y no económicas, uno basado en el número de unidades escolares y el otro basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado, hay que señalar que ambos métodos parecen razonables, sin que proceda pronunciarse *a priori* y de forma general para todos los casos sobre la prevalencia de uno sobre otro, o la posibilidad de utilizar algún otro criterio razonable de reparto.

## 2.8. Últimos temas suscitados

En este epígrafe<sup>39</sup> damos cuenta de lo siguiente:

<sup>38</sup> Además de lo que va a exponerse, la Comisión ha abierto procedimiento de investigación a los puertos de España e Italia por si la tributación a un tipo reducido en el IS comporta una ayuda de Estado.

<sup>39</sup> El supuesto de hecho aludió a lo siguiente desde la perspectiva del derecho italiano:

El procedimiento de liberación de las deudas, como describe el órgano jurisdiccional remitente y se expone en los apartados 5 a 7 de la presente sentencia, tiene por objeto permitir a una persona física declarada en situación de concurso ser liberada de las deudas que, al término del procedimiento concursal del que dicha persona ha sido objeto, no han sido satisfechas, para que esta puede reanudar una actividad empresarial. Concomitante o posterior al procedimiento concursal, la aplicación del procedimiento de liberación de las deudas supone, por tanto, que el patrimonio del deudor ha sido liquidado totalmente y que el reparto entre los acreedores del activo resultante de esa liquidación no ha permitido satisfacer la totalidad de las deudas. Además, la liberación de las deudas solo se concede, según el artículo 142, párrafo segundo, de la Ley concursal, si los acreedores declarados en el marco del procedimiento concursal han sido satisfechos al menos parcialmente. A continuación, el procedimiento de liberación de las deudas se aplica únicamente a las personas físicas que cumplen determinados requisitos, enunciados en el artículo 142, párrafo primero, de la Ley concursal, relativos al comportamiento del deudor

### 2.8.1. La liberación de deudas y el impuesto sobre el valor añadido

En los procedimientos concursales, pueden las deudas tributarias considerarse judicialmente inexigibles, y ello es lo que llevó a plantear la cuestión prejudicial. Expuesto lo anterior, el tribunal llega a la siguiente conclusión, que, a nuestro entender, es aplicable a todos los tributos que vengan afectados por un procedimiento concursal:

El derecho de la Unión, en particular, el artículo 4 del Tribunal de la Unión Europea, apartado 3, y los artículos 2 y 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, así como las normas en materia de ayudas de Estado, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que unas deudas del impuesto sobre el valor añadido sean declaradas inexigibles con arreglo a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece un procedimiento de liberación de las deudas en virtud del cual un órgano jurisdiccional puede, bajo determinadas condiciones, declarar inexigibles las deudas de una persona física que no se han satisfecho al término del procedimiento concursal del que ha sido objeto dicha persona.

### 2.8.2. Los clubes de fútbol

La Comisión Europea ha iniciado un procedimiento de investigación que afecta a las siguientes cuestiones:

Por un lado, se considera ayuda ilegal una cesión de terrenos del Ayuntamiento al Real Madrid que no pudo luego transferir por tener la calificación de equipamiento deportivo, compensándole por ello el Ayuntamiento en otras operaciones por el valor de los terrenos y quedando, por tanto, en beneficio del Real Madrid la revalorización de los terrenos cedidos. La Comisión Europea considera esta compensación una ayuda ilegal porque el Real Madrid no tenía derecho a beneficiarse de esta revalorización, que pasó de 595.000,00 euros a 22,7 millones de euros.

---

previo al inicio del procedimiento concursal y durante este. De esos requisitos se desprende en particular que el deudor, por un lado, no debe haberse acogido ya a un procedimiento de ese tipo durante los diez años anteriores a la solicitud, que no debe haber sido condenado por quiebra fraudulenta, delito económico o en relación con el ejercicio de la actividad empresarial, ni haber malversado el activo de la empresa, haber organizado su insolvencia o agravado ésta recurriendo abusivamente al crédito y, por otro lado, debe haberse mostrado cooperante y diligente durante el procedimiento concursal. Por tanto, esos requisitos parecen referirse, esencialmente, a la probidad y a la lealtad del deudor, y ser de ese modo válidos para reservar la posibilidad de acogerse al procedimiento de liberación de las deudas a los deudores de buena fe.

En segundo lugar, se consideran también por la Comisión Europea ayudas ilegales los avales que el Gobierno valenciano concedió por varios préstamos que las cajas de ahorro valencianas otorgaron al Valencia, al Hércules y al Elche. Este aval público permitió a estos clubes financiarse en condiciones más favorables que otros clubes que no tenían este respaldo. Para restablecer unas condiciones de competencia equitativas, el Valencia, el Hércules y el Elche deben devolver la ventaja recibida.

En tercer lugar, se califican como ayudas ilegales por la Comisión Europea los impuestos no abonados por el Real Madrid, el Fútbol Club Barcelona, el Athletic de Bilbao y el Club Atlético Osasuna, a los que, cuando entró en vigor la Ley del deporte en 1990, en vez de convertirse en sociedades anónimas Deportivas, se les permitió que mantuvieran su estatus de asociaciones privadas con personalidad jurídica y capacidad de obrar sin fin de lucro para el fomento y la práctica de la actividad física y deportiva. En estos cuatro casos, la Comisión señala que «se beneficiaron de un tipo inferior –un 5 %– en el impuesto sobre sociedades, durante más de 20 años, sin una justificación objetiva».

### 2.8.2.1. Avales públicos

El primero de los supuestos aludió a lo expuesto en el epígrafe:

#### A) Valencia Club de Fútbol

La Decisión de la Comisión de 4 de julio de 2016 declaró que el Reino de España había concedido de manera ilegal ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior, concretamente, a la Fundación Valencia Club de Fútbol: de un lado, por un importe de 19.193.000 euros, en concepto del aval público concedido por el Instituto Valenciano de Finanzas para cubrir un préstamo bancario a la propia Fundación Valencia Club de Fútbol, destinado a la suscripción de acciones de Valencia Club de Fútbol, en el marco de la operación de ampliación de capital de este club y, de otro lado, por un importe de 1.188.000 euros, para el pago del principal, los intereses y los gastos vencidos correspondientes al referido préstamo. En los artículos 2 a 4 de la decisión controvertida, la Comisión ordenó al Reino de España que procediera a recuperar del Valencia Club de Fútbol, de manera inmediata y efectiva, las ayudas de Estado en cuestión, incluidos los intereses desde la fecha en que tales ayudas se pusieron a disposición del Valencia Club de Fútbol, y que le presentara la información relativa a la ejecución de la propia decisión.

El Auto del juez de medidas procesales de 22 de noviembre de 2018 desestimó la solitud de medidas cautelares<sup>40</sup> y, entre otras cuestiones, dijo:

<sup>40</sup> Seguimos en este punto a Serrano Conde (2016). Ello se reitera en el Auto del presidente del Tribunal General de 15 mayo de 2018, en el que se expuso:

En su escrito procesal de 5 de febrero de 2018, la recurrente sostuvo, por lo demás, que, según los Estatutos de la Liga de Fútbol Profesional, el hecho de tener deudas pendientes con jugadores y técnicos, organismos reguladores o clubes afiliados se considera una infracción muy grave, que puede conllevar la incoación de procedimientos disciplinarios y severas sanciones, como el descenso de categoría, la pérdida de la condición de afiliado o la pérdida de la licencia. Así, según ella, el mero hecho de solicitar un precurso de acreedores podía impedirle cumplir con sus obligaciones de pago a corto plazo y, por tanto, participar en competiciones profesionales la temporada siguiente, lo que tendría consecuencias patrimoniales y económicas devastadoras y causaría un daño irreparable a la imagen del club.

## B) Hércules Club de Fútbol

Por el contrario, el Auto del presidente de la Sección Segunda del Tribunal de Justicia de 5 de julio de 2018 admitió la suspensión de la ejecución de la Decisión de 4 de julio de 2016 a fin de evitar que se le irroge un perjuicio grave e irreparable. Para fundamentar su demanda, la recurrente subraya que las autoridades nacionales han reclamado la devolución de las cantidades que han de recuperarse en aplicación de la decisión controvertida antes del 5 de julio de 2018. A este respecto, la recurrente alega que, al ser materialmente incapaz de afrontar el pago de las cantidades reclamadas, la ejecución de la decisión controvertida exigiría el cese inmediato de la actividad del club y le imposibilitaría cumplir el convenio concursal, entrañando un daño irreversible, ya que debería solicitar inmediatamente ante el juez concursal la liquidación, lo que cualquier otro acreedor también podría hacer.

Pero, tras la justicia cautelar, llegó la Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 12 de marzo de 2020, que argumentó:

Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede estimar la segunda parte del segundo motivo de recurso, pues la apreciación de la Comisión sobre la existencia de una ventaja adolece de errores manifiestos en la medida en que, en primer lugar, no tuvo en cuenta la situación de la Fundación Elche, en segundo lugar, no tomó en consideración la hipoteca concedida por esta última como contragarantía, en tercer lugar, no tuvo en cuenta la recapitalización del demandante para apreciar el valor de las acciones pignoras al IVF, en cuarto lugar, presumió que ninguna entidad financiera avalaría a una IO empresa en crisis y, por tanto, que no existía ninguna prima de garantía de referencia correspondiente en el mercado y, en quinto lugar, no probó

---

Suspender la ejecución de la Decisión (UE) 2017/365 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.36387 (2013/C) (ex 2013/NN) (ex 2013/CP) concedida por España al Valencia Club de Fútbol, SAD, al Hércules Club de Fútbol, SAD, y al Elche Club de Fútbol, SAD, en la medida en que ordena que se recupere del Elche Club de Fútbol la ayuda estatal identificada como medida 3 en el artículo 1 de esta decisión.

suficientemente su conclusión relativa al número insuficiente de operaciones comparables para determinar el precio de mercado de un préstamo similar no avalado.

Y, tras ello, declaró que:

Anular en lo que respecta al Elche Club de Fútbol, SAD la Decisión (UE) 2017/365 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.36387 (2013/C) (ex 2013/NN) (ex 2013/CP) concedida por España al Valencia Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva, al Hércules Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva y al Elche Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva.

### 2.8.2.2. Diferenciación de tipos de gravamen

La Decisión de la Comisión de la Unión Europea de 4 de julio de 2016 calificó de ayuda estatal el régimen fiscal de cuatro clubes de fútbol profesional españoles. La Ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte, obligó a todos los clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas (SAD) con objeto de fomentar una gestión más responsable de su actividad. Se estableció, sin embargo, una excepción: los clubes deportivos; profesionales que hubieran obtenido resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la aprobación de la ley podían optar por seguir funcionando bajo la forma de clubes deportivos. Cuatro clubes de fútbol profesional españoles se acogieron a esta posibilidad: el Fútbol Club Barcelona (Barcelona), el Club Atlético Osasuna (Pamplona), el Athletic Club (Bilbao) y el Real Madrid Club de Fútbol (Madrid). Como personas jurídicas sin ánimo de lucro, a diferencia de las SAD, estos clubes tuvieron así derecho a un tipo de gravamen específico sobre sus rendimientos, que hasta 2016 fue inferior al tipo de gravamen aplicable a las SAD. En la Decisión (UE) 2016/2391 de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol, la Comisión declaró que España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el IS en favor de los cuatro clubes de fútbol profesional mencionados; según la Comisión, este régimen no era compatible con el mercado interior, por lo que ordenó a España que lo suprimiera y que recuperase con carácter inmediato y efectivo de los beneficiarios el importe de la ayuda otorgada. El Fútbol Club Barcelona y el Athletic Club recurrieron contra la decisión de la Comisión ante el Tribunal General de la Unión Europea.

En el asunto T-865/16, Fútbol Club Barcelona/Comisión, el Tribunal General anuló la decisión de la Comisión; en cambio, el tribunal desestimó el recurso del Athletic Club en el asunto T-679/16.

La Sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019 anuló la citada decisión, pues la diferente tributación no puede ser considerada, sin más, como ayuda ilegal, y en una de sus consideraciones, el tribunal expuso:

En particular, en lo que respecta a la deducción fiscal por reinversión de beneficios extraordinarios, el Real Madrid Club de Fútbol afirma, tal como se indica en el considerando 68 de la decisión impugnada, que esta deducción era más importante para las SAD que para las entidades sin ánimo de lucro. De este modo, si en el caso de las SAD el porcentaje de los beneficios extraordinarios reinvertidos por ellas que podía deducirse de la cuota del impuesto era de un 12 % como máximo, en el caso de las entidades sin ánimo de lucro este límite era de un 7 %. Estos porcentajes se modificaron en varias ocasiones, pero la decisión impugnada solo menciona los últimos porcentajes aplicables. El Real Madrid Club de Fútbol había alegado en el procedimiento administrativo, en el que participaba como interesado, que esa deducción podía ser, en función de las circunstancias, muy significativa, y que esta circunstancia explicaba, por ejemplo, que en el periodo comprendido entre 2000 y 2013 el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro hubiera resultado para ella «mucho más desfavorable» que el régimen de las SAD, según un informe elaborado por sus asesores fiscales (considerandos 26 y 27 de la decisión impugnada). A este respecto, la alegación de la Comisión, formulada por primera vez en la vista, según la cual el régimen de ayudas controvertido había resultado en realidad ventajoso para el Real Madrid Club de Fútbol en la mayoría de los ejercicios de que se trata, carece de respaldo probatorio y, en cualquier caso, no figuraba en la decisión impugnada<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> Y en relación con ello, la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2019 expuso:

Prescindiendo de analizar, por innecesario, en razón de lo que vamos a decir, la concurrencia, o no, de los presupuestos de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del derecho europeo, y, recordando que la disposición adicional séptima de la Ley 10/1990, del deporte, no impuso ningún régimen, sino que otorgó una opción a aquellos clubes que presentaran un saldo patrimonial neto positivo desde la temporada 1985-1986, para mantener su estructura jurídica, opción que solo a ellos correspondía, el presupuesto primario e inexcusable de toda reclamación de responsabilidad patrimonial es la existencia de un daño efectivo. Daño efectivo que ni en el momento de la reclamación de 30 de septiembre de 2016 ni actualmente está concretado por la sencilla razón de que la decisión de la Comisión, de la que arranca la pretensión indemnizatoria, no es firme pues, aunque no ha sido impugnada por el Real Madrid, desde el momento que tiene un alcance general para los cuatro clubes a los que afecta, la eventual estimación de cualquiera de los dos recursos que penden ante el Tribunal General afectará necesariamente a la actora. Pero además, y a mayor abundamiento, el procedimiento de recuperación –acumulado al procedimiento inspector de alcance general relativo al IS, IVA 2014/15, y retenciones a residentes y no residentes durante 2015– se acababa de iniciar cuando formuló la reclamación, y es en dicho procedimiento en el que se tiene que concretar el importe de las cantidades a reclamar –que sería el *quantum* del eventual perjuicio–, procedimiento que no ha concluido por estar pendiente de la respuesta de la Comisión a la consulta efectuada en marzo de 2017, al haber quedado acreditado que la recurrente había tributado 1999/2000 a 2014/2015 en régimen de entidades parcialmente exentas una cantidad superior 6.631.706,68 euros, de lo que habría ingresado en el mismo periodo de haber tributado en el régimen general (folios 482 y 483 de los autos). Nos encontramos, pues, ante el ejercicio anticipado de la acción de responsabilidad patrimonial que ha de llevar indefectiblemente, a la desestimación del recurso, dejando imprejudgada la reclamación.

Pero, con fecha 4 de marzo de 2021, la Sala Quinta del TJUE estimó el recurso de casación interpuesto por la Comisión Europea, al disponer que:

Anular la sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, Fútbol Club Barcelona/Comisión (T865/16, EU:T:2019:113), en la medida en que esta estima el segundo motivo formulado en primera instancia y anula la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol.

Y, entre otras consideraciones, expuso lo siguiente:

Concretamente, como se desprende en particular de los apartados 57 a 60, 65, 66 y 69 de dicha sentencia, el Tribunal General estimó, a este respecto, que la Comisión no había tomado en consideración, en violación del artículo 107 TFUE, apartado 1, y del principio de buena administración, la especificidad del sector del fútbol profesional debida a la importancia que en él tiene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pese a constituir esta, en opinión del Tribunal General, un componente indisociable del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro capaz de contrarrestar la ventaja resultante del tipo de gravamen inferior de que estas entidades disfrutaban.

En estas circunstancias, resulta que la argumentación de la Comisión tiene por objeto refutar las constataciones realizadas por el Tribunal General, en la sentencia recurrida, en relación con los elementos que estaba obligada a tomar en consideración –y más concretamente con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios– en orden a determinar si la medida controvertida confiere una ventaja a sus beneficiarios y, en consecuencia, puede estar comprendida en el concepto de «ayuda de Estado» a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1<sup>42</sup>.

### 2.8.2.3. Cesión de terrenos

Como inicialmente se expuso, el tercero de los casos de calificación de ayuda ilegal se plasmó en la Decisión de la Comisión de 4 de julio de 2016; sobre ello, recayó la Sentencia del TJUE de 22 de mayo de 2019, que anuló la citada decisión en relación con lo que a continuación se expone:

La Comisión recuerda que el objeto de la investigación en el presente asunto consistía en examinar la posible existencia de una ayuda estatal derivada de la indemnización otorgada por el Ayuntamiento de Madrid a raíz de su incumplimiento del convenio de ejecución de 1998 y en determinar si un operador prudente en una economía de

<sup>42</sup> Véase un comentario a la sentencia mencionada en el texto a cargo del profesor Martín Jiménez en el número 191 de *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* (Martín Jiménez *et al.*, 2021c, pp. 346 y ss.).

mercado habría aceptado plenamente su responsabilidad sin asesoramiento jurídico previo, habida cuenta de las numerosas incertidumbres jurídicas existentes, así como en examinar si la deuda contraída por el Ayuntamiento de Madrid equivalía a la exposición financiera que ese operador habría aceptado por el valor específico de la parcela B-32 en 2011. La decisión de incoar el procedimiento y la decisión impugnada fueron claras a este respecto. La Comisión recuerda además que la motivación de dicha decisión debe apreciarse en relación con su contexto y que ella no está obligada a responder a todos los argumentos invocados por una parte interesada durante el procedimiento administrativo. Considera que motivó suficientemente su decisión con arreglo a la jurisprudencia. La Comisión añade que el objeto de la investigación no consistía en determinar si el demandante había recibido una ayuda ilegal tomando en consideración la totalidad de los compromisos asumidos en el acuerdo transaccional de 2011. Señala igualmente que los asuntos invocados por el demandante no son pertinentes y que, si este último hubiera recibido una prestación inferior a lo que se había acordado, habría podido exigir el valor fijado en el acuerdo transaccional de 2011, cosa que no hizo.

### 3. La recuperación de las ayudas

Las ayudas de Estado consideradas ilegales han de recuperarse<sup>43</sup> por el Estado que las concedió o las permitió; todo ello, en ejecución de las decisiones de la Comisión o del pronunciamiento de los tribunales de justicia.

#### 3.1. Regulación

Superando una laguna al respecto, destacada por los tribunales de justicia<sup>44</sup>, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre<sup>45</sup>, añadió un título VII a la LGT (arts. 260 y ss.) que comienza con la

<sup>43</sup> Véanse Fernández Torres (2003); Pérez Bernabéu (2020) y Rodríguez Portón (2019).

<sup>44</sup> Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, en la que se expone que, ante la falta de previsión en la normativa europea de un procedimiento específico para la recuperación de la ayuda y ante la posibilidad de utilización de cualquier procedimiento que garantice la ejecución inmediata, es necesario sin embargo que en el curso del mismo se dé audiencia al interesado. Lo contrario supondría la vulneración de los principios de equivalencia y efectividad al ser el procedimiento para la recuperación de las ayudas de Estado ilegales menos favorable para los afectados que los previstos para acciones nacionales similares. Ante una resolución adoptada de plano, sin previa audiencia al interesado, existe indefensión. Ha de estudiarse el caso concreto para comprobar si el interesado tenía derecho a otras compensaciones compatibles con el ordenamiento comunitario y excluidas por la ayuda declarada ilegal. Procede la anulación de la resolución y retroacción de actuaciones. La doctrina se reitera en posteriores procedimientos como los contenidos en la Sentencias de 9 y 14 de octubre de 2014 y 25 de enero de 2017.

<sup>45</sup> En relación con lo que se expone en el texto, procede hacer referencia a la Sentencia del TJUE de 12 de febrero de 2019, que deniega al Hércules Club de Fútbol el acceso a determinados documentos obrantes en la Comisión concluyendo que:

siguiente mención: «Corresponde a la Administración tributaria la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario».

Y, como se expuso con anterioridad, la Ley 11/2021, de 9 de julio, añadió el precepto siguiente:

No podrán disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas estatales según el ordenamiento comunitario quienes hubieran percibido ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles con el mercado interior, con una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión, hasta que tales ayudas no se hayan reembolsado.

### 3.2. Régimen anterior

La recuperación de las ayudas ilegales nunca ha ofrecido duda al respecto<sup>46</sup>. En efecto, la Unión Europea exige una inmediata y efectiva ejecución de la decisión de la Comisión al objeto de restablecer la competencia que la ayuda declarada incompatible rompió, pues, al fin y al cabo, la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de su declaración de ilegalidad (Sentencias del TJUE de 10 de junio de 1993, asunto C-183/91, caso Comisión/Grecia, apartado 16; 27 de junio de 2000, asunto C-404/97, caso Comisión/Portugal, apartado 38; y 26 de junio de 2003, asunto C-404/00, caso Comisión/España apartado 44). Ahora bien, no se ha de olvidar que aquellos desig-nios deben alcanzarse sin merma de los principios que inspiran también ese ordenamiento transnacional; dicho de otra forma, cuando las Administraciones nacionales ejecutan decisiones de la Unión Europea, quedan sometidas también a su ordenamiento jurídico y, en particular, a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 26 de octubre de 2012 (p. 39), cuyo artículo 51 dispone que sus disposiciones se dirigen también a los Estados miembros al tiempo de aplicar el derecho de la Unión. Pues bien, dicha carta proclama en el artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente; es decir, la audiencia como trámite necesario no solo la impone nuestro ordenamiento doméstico, sino también el propio de la Unión Europea, y lo hace al más alto nivel, en la carta, que, según el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, serie C, n.º 326, de 26 de octubre de 2012, p. 13),

---

Por lo tanto, la Comisión podía denegar legítimamente el acceso a los documentos solicitados basándose en la excepción establecida en el artículo 4, apartado 2, tercer guion, del Reglamento n.º 1049/2001 y también considerar legítimamente que no existía ninguna razón que justificara la existencia de un interés público superior en el sentido del artículo 4, apartado 2, del mismo reglamento.

<sup>46</sup> Nos remitimos al estudio del profesor García Prats (2016).

tiene el mismo valor jurídico que los tratados. Acudiendo a las palabras de la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05 (apdo. 52), los Estados miembros deben «utilizar procedimientos rápidos siempre que sea posible con arreglo al derecho nacional» y que, añadimos nosotros ahora, respeten los mandatos del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, debiendo, por tanto, ser eficaces e inmediatos, pero sin merma de las garantías que ese ordenamiento jurídico reconoce a sus ciudadanos<sup>47</sup>.

Particular interés tiene la Sentencia del TJUE de 13 de mayo de 2014, que apoyó la pretensión de la Comisión en el sentido de que:

Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que:

Declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de las Decisiones de la Comisión 2002/820/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones (DO 2002, L 296, p. 1); 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación de Álava (DO 2002, L 314, p. 1); 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones (DO 2003, L 17, p. 1); 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (DO 2002, L 279, p. 5); 2002/894/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones (DO 2002, L 314, p. 26), y 2002/540/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (DO 2002, L 174, p. 31) (en lo sucesivo, conjuntamente, «decisiones controvertidas»), así como del artículo 260 TFUE, al no haber adoptado todas las medidas que implica la ejecución de la Sentencia Comisión/España, C485/03 a C490/03, EU:C:2006:777, relativa al incumplimiento de las obligaciones que incumben al Reino de España en virtud de las citadas decisiones.

Condene al Reino de España a pagar a la Comisión una multa coercitiva por importe de 236.044,8 euros por cada día de retraso en la ejecución de la Sentencia Comisión/España, EU:C:2006:777, desde el día en que se dicte sentencia en el presente asunto hasta el día en que se ejecute plenamente la Sentencia Comisión/España, EU:C:2006:777.

Condene al Reino de España a pagar a la Comisión una suma a tanto alzado cuyo importe resulte de multiplicar una cantidad diaria de 25.817,40 euros, por

<sup>47</sup> La doctrina anterior al año 2015 se produjo sobre el procedimiento de recuperación de las ayudas de Estado. Véase, entre otros, Linares Gil (2001); Orena Domínguez (2013) y Piña Garrido (2013).

el número de días de persistencia de la infracción transcurridos desde la fecha en que se dictó la Sentencia Comisión/España, EU:C:2006:777, hasta la fecha en que se dicte sentencia en el presente asunto o en la que este Estado miembro ponga fin a la infracción. Condene en costas al Reino de España.

Además, y como expuso el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de septiembre de 2018:

Como hemos expresado, los beneficios fiscales, luego obligados a devolver, fueron otorgados por la Administración foral recurrida mediante las Órdenes forales 1087/1999, de 26 de julio (para el ejercicio de 1998) y 723/2000, de 11 de octubre (para el ejercicio 1999). Igualmente hemos conocido que las mismas fueron notificadas, respectivamente, en los meses de julio de 1999 y octubre de 2000. Es cierto, sin embargo, que la Diputación Foral no procedería, hasta el mes de octubre de 2007, a la recuperación de tales incentivos, con sus correspondientes intereses calculados desde el año 2001. Frente a ello, existen unas realidades –incontestables– que impiden aceptar el planteamiento que se nos realiza de existencia de datos y circunstancia de los que pudiera deducirse la generación de una percepción de confianza, por parte de la recurrente, en torno a la legalidad o viabilidad de tales ayudas o incentivos en el marco de la normativa europea. Pues lo cierto es:

- a) Que en el mes de agosto de 1999 la Comisión procedió a la apertura de un procedimiento de investigación del régimen de ayudas fiscales a la inversión; cualquier generación de confianza quedaba, pues en entredicho.
- b) Que, por otra parte, lo que constituye una realidad incontestable es que, en el DOUE de 11 de marzo de 2000, fue hecha pública la apertura de tal investigación, con advertencia de poder ser exigida, a los beneficiarios de las ayudas, la devolución del importe recibido.
- c) Luego sería la Decisión 2002/820, de 11 de julio de 2001, de la Comisión Europea, la que, declarando ilegal e incompatible con el mercado común la ayuda en forma de crédito del 45 % de las inversiones, ordenaba la recuperación de las citadas ayudas, disponiendo para ello –de conformidad con el artículo 14.3 del Reglamento CEE 659/1999– de un plazo máximo de dos meses desde su notificación. En concreto, con fecha de 12 de julio siguiente la Comisión formuló requerimiento para ante las autoridades nacionales españolas solicitando, para antes del 10 de septiembre de 2001, la comunicación de las medidas necesarias a adoptar para adaptarse a la decisión.
- d) La impugnación, por parte de la Diputación Foral, de tal decisión de recuperación con fecha de 25 de septiembre de 2001, mediante la formulación demanda de anulación de la decisión.
- e) La aceptación, por parte de la recurrente, de la legalidad de la decisión de la Comisión, por cuanto optó por no recurrir la misma ni comparecer en el procedimiento, continuando con sus inversiones, formulando declaraciones-liquidaciones acogándose al beneficio fiscal, y sin instar la rectificación –o complemento– de las mismas

con posterioridad a la decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001, que declaró ilegal e incompatible con el mercado común la ayuda en forma de crédito del 45 % de la inversión.

f) La anulación por la STPIUE de 9 de septiembre de 2009 (recurso de anulación T-227/2001), confirmada en casación por la posterior STJUE de 28 de julio de 2011 (C-471/09 P a 473/09 P), a la que seguiría la STJUE de 13 de mayo de 2014, dictada en el recurso de incumplimiento C-184/2011.

De todo ello, en modo alguno, puede deducirse la generación de un clima, ambiente, estado, apariencia o situación de seguridad legal en torno a los beneficios fiscales concedidos por la norma foral de precedente cita, debiendo recordarse que la existencia de controversias sobre la fiscalidad vasca –en su conjunto considerada– no nace de la decisión anulatoria de la Comisión, pues, ya con anterioridad se habían producido impugnaciones ante tribunales e instituciones europeas, debiendo deduciendo, por todo ello, que la recurrente era plenamente consciente de las dificultades con que contaba el régimen de ayuda al que se acogía y, sobre todo, las dudas que el mismo generaba.

### 3.3. La responsabilidad de la Administración

Por último, el reintegro de las ayudas de Estado por parte de la empresa beneficiaria no da lugar a responsabilidad del Estado legislador, según el parecer del Tribunal Supremo plasmado en Sentencia de 5 de septiembre de 2018, en la que se expone:

La interpretación que se acaba de establecer en relación con los preceptos concretados por la Sección Primera de esta sala conduce a la desestimación de las pretensiones que la entidad recurrente deduce en el escrito de interposición del recurso.

Todo lo cual lleva a la desestimación del recurso de casación interpuesto, fijando la doctrina expuesta, y, en consecuencia, debiendo procederse a la ratificación de la doctrina establecida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco objeto del presente recurso.

Por todo ello, declaramos ajustado al ordenamiento jurídico el Acuerdo del Consejo de Diputados de la citada Diputación 768/2010, de 23 de noviembre, por el que se desestima el recurso de reposición que presentara la misma entidad recurrente contra el anterior Acuerdo del mismo Consejo de Diputados 540/2010, de 7 de septiembre, relativo al expediente de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, mediante el que se desestimaba la reclamación de responsabilidad patrimonial por actos legislativos en materia de impuesto de sociedades<sup>48</sup>.

<sup>48</sup> Véanse De Juan Casadevall (2015) y Magraner Moreno (2018).

## Referencias bibliográficas

- Arpio Santacruz, J. L. (2012). El control de las ayudas de Estado por la Comisión Europea: las normas de procedimiento. *Noticias de la Unión Europea*, 330, 61-81.
- Blanco García, Á. J. del. (2013). Prohibición de las ayudas otorgadas por entes subcentrales. *Diario la Ley*, 8134.
- Calderón Carrero, J. M. (2010). La Decisión de la Comisión sobre el «Group Interest Box» neerlandés y sus implicaciones de política fiscal. *Quincena Fiscal*, 3, 15-41.
- Calviño, N. (2010). La respuesta de la Comisión Europea ante la crisis económica: El papel de la política de competencia. *Revista Española de Derecho Europeo*, 36, 479-484.
- Casas Agudo, D. (2018). La exención de la Iglesia católica en el ICIO no alcanza a las que se realicen en inmuebles en que se desarrollan actividades ajenas al culto y de naturaleza mercantil. Análisis de la Sentencia de 8 de enero de 2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Madrid. *Nueva Fiscalidad*, 1, 253-265.
- Fernández Torres, J. R. (2003). La recuperación de las ayudas de Estado, una exigencia de difícil cumplimiento. En L. Cosculluela Montaner (coord.), *Estudios de derecho público económico: Libro homenaje al profesor Dr. D. Sebastián Martín Retortillo* (pp. 779-794). Civitas.
- García Prats, F. A. (2016). El procedimiento de recuperación de ayudas de Estado ilegales. En J. L. Bosch Cholbi, *Comentarios a la Ley general tributaria al hilo de su reforma* (pp. 433-458). Asociación Española de Asesores Fiscales.
- Juan Casadevall, J. de. (2015). La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en casos de recuperación de ayudas fiscales selectivas. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 168, 159-180.
- Juan Casadevall, J. de. (2019). La controvertida amortización del fondo de comercio financiero (art. 12.5 TRLIS): La enconada conflictividad de un beneficio fiscal maldito. *Quincena Fiscal*, 8, 83-110.
- Linares Gil, M. I. (2001). La devolución de las ayudas de Estado en el marco del derecho comunitario europeo. *Noticias de la Unión Europea*, 196, 45-54.
- Magraner Moreno, F. J. (2018). Panorama actual de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública: en especial en el ámbito tributario. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 180, 13-50.
- Manzano Silva, M.<sup>a</sup> E. (2009). *Ayudas de Estado de carácter fiscal: Régimen jurídico*. Aranzadi.
- Martín Jiménez, A. J. (2001). El concepto de ayudas de Estado y las normas tributarias: Problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE. *Noticias de la Unión Europea*, 196, 81-116.
- Martín Jiménez, A. J. (2014). Situaciones tributarias internas y derecho de la UE: Nuevas perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 163, 43-90.
- Martín Jiménez, A. J., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2016). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 170, 257-294.
- Martín Jiménez, A. J., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2018). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 180, 275-326.

- Martín Jiménez, A. J., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2021a). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 189, 325-362.
- Martín Jiménez, A. J., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2021b). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 190, 327-358.
- Martín Jiménez, A. J., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2021c). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 191, 341-386.
- Martínez Lafuente, A. (2018). Tasas y prestaciones públicas. En M.<sup>a</sup> J. Menéndez Arias (dir.), *Liber amicorum Gonzalo Jiménez-Blanco* (pp. 787-798). Thomson-Aranzadi.
- Mata Sierra, M.<sup>a</sup> T. (2014). Las limitaciones impuestas por la Unión Europea a la política fiscal de los Estados miembros: El caso de las ayudas fiscales. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 163, 91-122.
- Mata Sierra, M.<sup>a</sup> T. (2020). De la independencia de los tribunales económico-administrativos: cuestionamiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consecuencias. *Crónica Tributaria*, 174, 61-88.
- Moreno González, S. (2017). Ayudas de Estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS? *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 175, 41-113.
- Ordóñez Solís, D. (2018a). Enfoques y desarrollos en la aplicación del régimen europeo de ayudas de Estado por los jueces españoles. *Aranzadi Unión Europea*, 6, 16-36.
- Ordóñez Solís, D. (2018b). ¿Nos tomamos en serio las normas tributarias de la Unión Europea? *Aranzadi Unión Europea*, 2, 7-19.
- Orena Domínguez, A. (2013). Recuperación de ayudas de Estado: Procedimiento. *Quincena Fiscal*, 19, 31-59.
- Pérez Bernabéu, B. (2008). *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria: Concepto y tratamiento*. Tirant lo Blanch.
- Pérez Bernabéu, B. (2011). El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de Estado (Aplicación en relación con las medidas forales fiscales). *Crónica Tributaria*, 138, 135-142.
- Pérez Bernabéu, B. (2020). La posición del contribuyente en los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 186, 149-184.
- Piña Garrido, L. (2013). Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias al derecho comunitario (I y II). *Crónica Tributaria*, 148-149, 129-151/171-194.
- Quadra-Salcedo y Fernández del Castillo, T. de la. (2009). Los costes de transición a la competencia: Un modelo de transición al mercado. En F. Becker Zuazua, L. M.<sup>a</sup> Cazorla Prieto, J. Martínez-Simancas Sánchez y J. M. Sala Arquer (coords.), *Tratado de regulación del sector eléctrico* (vol. I: Aspectos jurídicos, pp. 111-143). Aranzadi Thomson Reuters.
- Rodríguez Pontón, F. J. (2019). Ayudas de Estado ilegales, obligación de recuperación y responsabilidad patrimonial: La recuperación del caso de las «vacaciones fiscales vascas». *Revista de Administración Pública*, 208, 299-324.
- Sánchez Sánchez, M. Á. y Ortega del Arco, A. (2014). Decisión de la Comisión Europea de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA.21223 ejecutado por España: Sistema español de arrendamiento fiscal. *Diario la Ley*, 8401.



Serrano Conde, M.<sup>a</sup> J. (17 de julio de 2016).  
Iuris. *El Economista*.

Villar Ezcurra, M. (2008). La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico-comunitaria: ¿Un nuevo caso de ayuda de Estado? En M. Villar Ezcurra, A. Martínez Lafuente y P. M. Herrera Molina (coords.), *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana* (vol. 3, pp. 2.541-2.562). Instituto de Estudios Fiscales.

Villar Uribarri, J. M. (2019). La suspensión de la eficacia en las ayudas de Estado no notificadas a la Comisión Europea. En L. Sánchez Socías (dir.), *Estudios jurídicos en homenaje a don Manuel Goded Miranda* (pp. 569-587). Secretaría General Técnica. Ministerio de Justicia.

VV. AA. (2012a). *Noticias de la Unión Europea*, 324.

VV. AA. (2012b). *Noticias de la Unión Europea*, 329.