

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma

Capítulo XVII Ayudas de Estado

**María Teresa Soler Roch Begoña Pérez Bernabeu (apartados 1 a 4)
Gemma Patón García y Saturnina Moreno González (apartado 5)¹**

1. El complejo panorama actual de las ayudas de Estado

Es especialmente oportuno hablar de ayudas de Estado (AE o MFS, según los términos ingleses), ya que asistimos en la actualidad a una eclosión de este tema, similar a la que se produjo en la década de los 90 con la jurisprudencia europea en materia de imposición directa. Es evidente el crecimiento del número de expedientes tramitados por la Comisión y de sentencias del TJCE generadas por este tipo de conflictos, así como el carácter expansivo de esta jurisprudencia y los crecientes problemas relativos a la recuperación de este tipo de ayudas cuando se consideran indebidamente otorgadas. En una época de crisis que obliga a los Estados a la adopción de un amplio abanico de medidas fiscales y financieras, el tema adquiere una importancia particular, pues tales medidas tienen el peligro de ser consideradas como AE, con el riesgo consiguiente de que puedan desactivarse las medidas nacionales anticíclicas, aunque por ahora parezca existir un consenso político de silenciar una cuestión tan espinosa.

Hay pues que afrontar la importante limitación que el principio de prohibición de AE supone para el ejercicio de la potestad legislativa de los Estados miembros y, en concreto, para determinadas decisiones de política

¹ María Teresa Soler Roch, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Alicante. Begoña Pérez Bernabeu, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Alicante. Gemma Patón García es Profesora Contratada Doctorada de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Castilla-La Mancha. Saturnina Moreno González es Profesora Contratada Doctorada de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Castilla-La Mancha.

fiscal que alcanzan a materias que no son objeto de armonización o respecto de las cuales opera el principio de subsidiariedad. De ahí que dichos Estados sean cautelosos al adoptar determinadas medidas fiscales, cuya aplicación se somete a su compatibilidad con las normas comunitarias sobre prohibición de AE. La experiencia enseña que la mayoría de las decisiones del TJCE son favorables a los planteamientos y resoluciones contra los beneficios fiscales concedidos por las legislaciones nacionales; tienen por tanto efectos desfavorables para los contribuyentes, pues la recuperación de las ayudas les supondrá afrontar el gravamen que no pagaron en su momento por el disfrute del beneficio fiscal que se ha declarado contrario a las reglas comunitarias. Ello no indica contradicción o incoherencia del Tribunal europeo, ya que si no se respaldara la ejecución de las decisiones de la Comisión que declaran la ilegalidad de las ayudas, el principio establecido en el artículo 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, quedaría vacío de contenido y privado de eficacia. Hay que evitar que, a costa de un sacrificio patrimonial de la Hacienda Pública, se produzca a favor de los sujetos beneficiarios de tales ayudas una ventaja que vulnere, real o potencialmente, la competencia en el ámbito del mercado único.

El panorama es aún más complejo si se tiene en cuenta el relativismo del concepto de AE y la doctrina del Tribunal de Luxemburgo, como se expone a continuación.

2. Requisitos de las ayudas de Estado y su difícil delimitación

Actualmente, la normativa específica sobre competencia está recogida en los artículos 87 a 89 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, aunque también encontramos referencias a la competencia en otros preceptos como los artículos 86, 2 y 3². Junto a estas normas de Derecho originario, coexisten numerosas normas de Derecho derivado en los distintos ámbitos del Derecho de la competencia.

² Los artículos 86, 87, 88 y 89 corresponden, respectivamente, a los actuales artículos 106, 107, 108 y 109 del TFUE.

Las normas de dicho Tratado reguladoras de las AE no contienen una definición de las mismas. Tan sólo el apartado 1 del artículo 87 nos facilita una idea de qué debe entenderse por AE a partir de una serie de condiciones o requisitos que una ayuda otorgada por un Estado miembro debe reunir para ser considerada incompatible con el mercado común. Este apartado (que es completado con un sistema de derogaciones y excepciones) tiene un planteamiento amplio del concepto de AE, pero sin definirlos de manera clara y concisa.

Tal ausencia de definición viene, en parte, motivada por el hecho de que la práctica administrativa comunitaria da origen continuamente a nuevas medidas de fomento, lo cual hace muy difícil cualquier intento de delimitación conceptual, pues ello obligaría a revisar constantemente las eventuales definiciones que se hubieran formulado. No obstante, de la dicción del artículo 87.1 TCE se pueden extraer los requisitos que, en caso de cumplirse, determinarán la prohibición de la AE. Son los siguientes:

- a) Que los recursos que constituyen la AE tengan un origen estatal.
- b) Que la ayuda beneficie a determinadas empresas únicamente, de modo que pueda predicarse de la misma el requisito indispensable de la selectividad de la medida.
- c) Que el receptor de la AE obtenga una ventaja o beneficio económico.
- d) Que dicha ayuda falsee o amenace falsear la competencia y que repercuta en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, esto es, se exige la incompatibilidad de esta ayuda con el mercado común.

El TJCE ha declarado en diversas ocasiones que la calificación de una medida como AE requiere el cumplimiento de todos estos requisitos del artículo 87.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Pero hay que reconocer que su formulación es imprecisa, por lo que la labor interpretativa de los órganos comunitarios y, en especial, la del TJCE, está resultando imprescindible para el correcto análisis de esta figura.

Una reiterada jurisprudencia explica que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones

positivas, sino también las intervenciones estatales que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos. En consecuencia, debe considerarse como una ayuda la ventaja económica concedida por las autoridades públicas para reducir la carga fiscal que normalmente grava a una empresa.

Debido a la multitud de formas que pueden revestir las ayudas de Estado, éstas pueden consistir bien en un gasto público, como sería el caso de las ayudas de Estado en forma de subvenciones, consistente en una erogación de caudales públicos a fondo perdido, o bien pueden consistir en una liberación de ingreso de determinadas cantidades, como sucede en los casos en los que el Estado concede una exención o bonificación fiscal o una reducción de tipos impositivos, que son supuestos típicos de lo que la doctrina denomina *gastos fiscales*. Pero está claro que la jurisprudencia europea revela que el concepto de AE o MFS es más amplio que el de beneficios fiscales. Lo esencial de dicho concepto no es el tipo de medida de que se trate sino el resultado; de algunos casos se deduce incluso que basta que pueda ser considerada como tal una medida cuyos efectos sitúen a un sector o a determinados contribuyentes en posición de ventaja económica frente a otros aunque no se hubiera adoptado directamente en relación con ellos.

En relación con los efectos de las AE sobre la libre competencia, podría pensarse que la exigencia de que las ventajas derivadas de aquellas medidas perjudiquen los intercambios intracomunitarios limita las posibilidades de que cualquier medida pueda ser declarada ilegal. Pero, también en este punto la doctrina del TJCE ha mostrado una tendencia a mantener un concepto amplio, primando el criterio de posición ventajosa del beneficiario frente al del perjuicio económico de los competidores.

Tal interpretación viene abonada por el tenor literal del artículo 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea que se refiere no sólo al daño sino a la *amenaza del daño* para los intercambios en el mercado único; ello implica incluir los supuestos de riesgo potencial y, por tanto, no

es necesario verificar la existencia real de una merma o perjuicio efectivo en la posición de los competidores.

Por otra parte, esta amplitud de criterio interpretativo para determinar el riesgo de perjuicio a la competencia ha llevado a aplicar la prohibición incluso a situaciones de mercado puramente internas, en base al siguiente razonamiento: una situación de ventaja fiscal puede aumentar la competitividad del beneficiario, hasta el punto de permitirle salir del mercado nacional y, al mismo tiempo, reduce las posibilidades de entrada en dicho mercado para los competidores comunitarios.

Desde nuestro punto de vista estos planteamientos han minusvalorado el problema de la prueba, cuya carga, según la doctrina del TJCE, no corresponde a la Comisión. Además, tratándose de *amenazas* a la libre competencia, y no de daños reales, deberían establecerse algunos parámetros de razonabilidad. No ha sido ésta, sin embargo, la posición del Tribunal europeo, que se ha limitado a identificar la ventaja económica del beneficiario con un posible o hipotético resultado de daños para los competidores.

También debemos señalar que la especial protección que el TJCE otorga al principio general de prohibición de AE le ha llevado a efectuar una interpretación muy restrictiva de las excepciones que pudieran justificar la validez de este tipo de medidas. En este punto, haría falta una mayor depuración en la consideración de alguna de las excepciones; en particular, la basada en la naturaleza y estructura del sistema tributario que, sin duda, es relevante a la hora de valorar las políticas fiscales de los Estado miembros.

Por lo que se refiere a la nota de la selectividad de una ayuda de Estado de carácter fiscal, es decir, en cuanto a la existencia de un beneficio o ventaja que la caracteriza como una medida selectiva, el Tribunal (en Sentencias de 8 de noviembre de 2001, asunto C-143/99, y de 29 de abril de 2004, asunto C-159/01) ha matizado que no todas las diferencias de trato entre empresas o sectores de actividad constituyen una ventaja en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Según la jurisprudencia comunitaria no tienen carácter selectivo

las diferencias de trato que, aunque favorezcan de hecho a determinadas empresas o sectores de actividad, encuentren justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscriben, constituyendo *medidas de carácter general*. El Tribunal entiende que pueden tener esta condición, entre otros, los tratos diferenciados en materia fiscal a condición de que respondan a exigencias relativas a la lógica del sistema tributario.

En cuanto a la prueba de que una medida fiscal responde a la naturaleza o estructura del sistema fiscal de un Estado miembro, el Tribunal afirma en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006, conocida como caso *Azores*, que debe ser aportada por el Estado miembro afectado quien deberá probar este extremo demostrando que dicha medida “se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal”.

Desde esta perspectiva, debería reconsiderarse la calificación como AE de medidas de incentivo fiscal, reconduciendo el ámbito de la prohibición a aquellas políticas fiscales beligerantes que buscan, precisa e intencionadamente, situar a determinados contribuyentes en una posición de ventaja competitiva; con ello, se lograría un mayor equilibrio en la apreciación de las AE en relación con el sistema tributario en el que se adoptan y se limitaría una excesiva indeterminación del concepto. Aunque debe reconocerse que tal distinción encontrará dificultades teóricas y prácticas.

3. Recuperación de las ayudas de estado declaradas incompatibles con las normas comunitarias sobre competencia

La recuperación de las AE que hayan sido declaradas ilegales es un problema de solución compleja; en el supuesto particular de ayudas fiscales se presenta con distintas aristas en el terreno jurídico y, al mismo tiempo, tiene gran importancia práctica puesto que afecta (en este caso, negativamente) a la posición jurídica y económica de los contribuyentes que se verán obligados al pago de cuotas de las que quedaron liberados conforme a normas legales dictadas por el Estado miembro correspondiente. También para la Administración puede ser un problema la

recuperación de la ayuda, sobre todo teniendo en cuenta que debe aplicar una decisión adoptada en instancias comunitarias con arreglo a las normas y procedimientos de Derecho interno; y esta circunstancia, en el caso del Derecho tributario español (también en el Derecho comparado) plantea no pocas dificultades. No es pues extraño que los Estados miembros hayan planteado conflictos relacionados con la recuperación de las AE.

En este asunto la doctrina del TJCE es clara y, al mismo tiempo, estricta; aunque en principio es una doctrina coherente, puesto que en este terreno se juega, como se advirtió, la efectividad de la prohibición contenida en el artículo 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. El Tribunal exige una *imposibilidad absoluta de cumplimiento* como única justificación de los Estados miembros para no recuperar la ayuda (en este caso, para no exigir el impuesto). Y ello obliga a una pregunta elemental: ¿con qué parámetros se mide dicha imposibilidad?

Se plantea aquí un tema de calado que, más allá de un eventual conflicto entre Derecho comunitario y Derecho interno, nos lleva a un dilema clásico en el mundo del Derecho: la tensión dialéctica entre el principio de legalidad (Tratado), por un lado, y, por otro, el principio de seguridad jurídica (posición de los contribuyentes que aplicaron leyes nacionales). El TJCE entiende que admitir argumentos relacionados con este último principio, acabaría privando de eficacia la prohibición de ayudas de Estado ilegítimas o contra la competencia. En particular, en algunas sentencias, el Tribunal ha sido especialmente estricto con la apreciación del principio de confianza legítima, habiendo llegado a rechazar su invocación por entender que la recuperación de la ayuda constituye un *riesgo previsible* para el beneficiario de la misma (Sentencias de 15 de diciembre de 2005, asunto C-148/04, de 12 de enero de 2006, asuntos C-354/03, C-354/03 y C-484/03 y 11 de mayo de 2006, asunto C-384/04). Nos permitimos recordar la línea jurisprudencial que abrió la Sentencia de 12 de enero de 2006, asuntos C-354/03, C-354/03 y C-484/03, sobre el *fraude carrusel* relativo al IVA en las operaciones intracomunitarias, en la que el propio Tribunal invocó el principio de seguridad jurídica, junto al de proporcionalidad, por entender que sería contrario a dicho principio establecer, en base a presunciones

difíciles de refutar, la responsabilidad de un contribuyente que formó parte de la cadena de operaciones sin tener conocimiento de que eran constitutivas de fraude. No se pretende cuestionar estas sentencias (cuya tesis básica compartimos) ni extrapolar a este ámbito la discutible doctrina del *riesgo previsible*, sino poner de manifiesto una difícil cuestión: hasta qué punto considera el Tribunal que la confianza de un contribuyente en su Estado legislador merece menos protección que la confianza en sus proveedores y clientes.

Por otra parte, según reiterados pronunciamientos del TJCE, los Estados miembros no pueden oponer normas internas de procedimiento al cumplimiento de la decisión comunitaria. En el caso de las AE habrá que hacer compatible esta doctrina con la circunstancia de que la recuperación puede suponer la rectificación de autoliquidaciones o liquidaciones, incluso definitivas, por obligaciones tributarias exigidas y pagadas en su día. ¿Cómo resolver, en tales supuestos, posibles problemas relacionados con la prescripción? La exigencia de una obligación tributaria en base a una ley interna que instrumentara la decisión de la Comisión, podría plantear asimismo problemas de retroactividad. Ambas hipótesis, con el principio de seguridad jurídica como trasfondo, plantean cuestiones no sólo de legalidad sino también, eventualmente, de alcance constitucional.

La recuperación de las AE se plantea pues como un desafío en el terreno del Derecho que, probablemente, requiere un marco normativo y procedimental específico.

Recordemos por último que la reciente Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo de 28 de abril de 2009, titulada *Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal*, COM (2009) 201 final, al referirse a los acuerdos entre la UE y terceros Estados propone, entre otras medidas, que dichos acuerdos, cuando se considere adecuado, deberían incluir normas similares a las aplicables en la UE bajo el principio de ayudas de Estado, a efectos de mejorar la competencia (no perniciosa) entre los Estados miembros y los terceros Estados en el ámbito de la tributación empresarial.

4. Análisis de la selectividad de las ayudas de Estado de carácter fiscal concedidas por entes territoriales

Esta es una cuestión que presenta particular interés en España como consecuencia de que el Estado se estructura territorialmente en Comunidades Autónomas de régimen general y régimen foral, Provincias y Municipios; aunque es evidente que se presenta en términos similares en otros Estados miembros de la Unión Europea.

En relación con la selectividad de una AE, pueden surgir problemas cuando entidades de carácter infraestatal (tales como Municipios, Provincias, Regiones, Comunidades Autónomas o *Länder*) tengan atribuida competencias normativas para establecer y aplicar medidas fiscales que, obviamente y debido al hecho de que su competencia se ve limitada por el principio de territorialidad, resultan aplicables únicamente al territorio de dicho ente sin ser de aplicación al resto del territorio estatal. En estos casos es pertinente plantearse si dichas medidas que se limitan a un determinado ámbito geográfico tienen o no *per se* carácter selectivo.

Cabe defender que el simple hecho de que un ente local conceda un tratamiento fiscal más favorable que el aplicable al resto del territorio del Estado no significa automáticamente que deba ser considerado como una medida fiscal selectiva constitutiva de una AE; habrá que analizar caso por caso, a diferencia del parecer expresado por la Comisión en el caso *Azores* y por nuestro Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de diciembre de 2004, en la que califica de ayuda no notificada la adopción de un tipo de gravamen más reducido y de distintos incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades por parte de las Diputaciones Forales del País Vasco.

En contra de este automatismo también se muestra la más reciente doctrina del Tribunal, quien en su pronunciamiento en el caso *Azores*, ha precisado que una medida fiscal adoptada por una entidad local que goza de total autonomía respecto al gobierno central del Estado miembro no es una medida selectiva. No obstante, se exigen determinados requisitos para que esta medida no adolezca de selectividad, pues se requiere que dicha

autoridad infraestatal goce de una *autonomía total*, es decir una autonomía institucional, en materia de procedimiento y económica.

Cuando el Tribunal habla de autonomía institucional se refiere a que la decisión debe ser adoptada por una entidad local conforme a su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central. Cuando se refiere a la autonomía en materia de procedimiento, hace referencia a que la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al adoptar la decisión. Y, por último, en cuanto a la autonomía económica, se exige que sea la propia región quien soporte las consecuencias económicas de la concesión de la medida fiscal selectiva, sin que esta menor recaudación fiscal sea objeto de subvenciones cruzadas o financiación por parte del Gobierno central. Si se dan todas estas circunstancias la medida no puede calificarse sin más de *selectiva* a los efectos del citado artículo 87. Sin duda, la más relevante consecuencia del pronunciamiento del TJCE en el asunto *Azores* es la eliminación de tal apreciación automática de la nota de selectividad en las medidas adoptadas por entes territoriales de un Estado miembro.

Debe destacarse la relevancia de esta sentencia, que es la primera que se pronuncia sobre la posible selectividad de las medidas fiscales adoptadas por entes infraestatales, introduciendo como elemento novedoso las nociones de grado y tipo de autonomía de la que goza el ente territorial que ha adoptado la medida fiscal, de manera que a mayor grado de autonomía, menores probabilidades tendrá la medida de ser considerada contraria al artículo 87 TCE. Asimismo su importancia estriba en el hecho de que tradicionalmente el Tribunal venía adoptando la postura mantenida por la Comisión, muy crítica con las políticas de incentivos de los Estados miembros; esta sentencia constituye un importante punto de inflexión en la línea doctrinal del TJCE en relación con los criterios de selectividad de las medidas fiscales, al reconocer, por primera vez, de manera expresa y en contra de la opinión mantenida por la Comisión, que el régimen de ayudas

de Estado no puede desconocer la estructura constitucional del Estado afectado y su concreta distribución territorial del poder tributario.

No obstante, para evitar que los Estados miembros tiendan a evadir las normas sobre las AE mediante una modificación del reparto interno de competencias en materia tributaria, debe aclararse que una delegación meramente formal que habilite a las autoridades regionales para adoptar medidas tributarias dentro de los límites fijados por el Gobierno central, sin un verdadero poder de decisión autónomo, como el que se ha descrito anteriormente, no sería suficiente para excluirlas del ámbito del artículo 87.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

A *sensu contrario*, si la entidad infraestatal no goza de una verdadera autonomía, la medida fiscal en cuestión podrá ser considerada selectiva. En consecuencia deberá ser eliminada, siendo responsabilidad única y exclusiva del Estado miembro su derogación o corrección, debido a que el único sujeto de referencia del artículo 87.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea es el Estado, sujeto al que se impondrá la sanción en caso de incumplimiento. Aparece así un problema que se planteará en aquellos supuestos en que la entidad infraestatal se niegue a eliminar o corregir la medida fiscal selectiva calificada como AE cuando el Estado miembro, debido al reparto competencial interno, no tenga capacidad para eliminar o corregir la medida fiscal selectiva que fue adoptada por la entidad territorial. La solución en estos casos pasa por la modificación del reparto competencial interno del Estado miembro en cuestión, si es que no puede hacerse efectiva a y través de una ley estatal.

En último término, quisiéramos destacar que el pasado 11 de septiembre de 2008, el TJCE, contestando a una cuestión prejudicial del Tribunal Superior de la Comunidad Autónoma del País Vasco sobre si tienen la consideración de selectivas las nuevas medidas tributarias adoptadas por las Diputaciones Forales del País Vasco que, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, establecen un tipo impositivo inferior al general regulado en la ley estatal, así como unas deducciones en cuota no previstas en dicha normativa, emitió un nuevo pronunciamiento (Asuntos C-428/06 a C-434/06) en el que

reiteró la doctrina enunciada en el caso *Azores*, confirmando así esta línea jurisprudencial.

5. Ayudas de Estado medioambientales

La UE ha favorecido “cada vez más el recurso a instrumentos económicos o basados en el mercado, por ejemplo, impuestos indirectos, subvenciones específicas o compraventa de derechos de emisión (...)” [Documento titulado *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas*, de 28 de marzo de 2007, COM (2007) 140 final]; aspecto que también aparece integrado dentro de las *Directrices comunitarias sobre Ayudas Estatales en favor del Medio Ambiente*, COM (2008/C 82/01), de 1 de abril de 2008, que se utilizan para interpretar la aplicación de los artículos 87 y 88 TUE, relativos a las ayudas de estado. Así, la compatibilidad de los beneficios fiscales medioambientales con los controles de ayudas de Estado en el Derecho comunitario, se contrae a la observancia de los apartados 155 a 159 de las Directrices comunitarias de ayudas estatales en favor del medio ambiente de 2008.

En este sentido, cabe subrayar el enjuiciamiento de los beneficios fiscales en materia medioambiental que debe hacerse a la luz de la política comunitaria de *ayudas de estado* aplicadas en dicho ámbito con dos premisas básicas insertas en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente:

- a) Cuando en determinadas circunstancias específicas sea imposible la *integración total de costes*, en cuyo caso las ayudas pueden incitar a las empresas, como *solución alternativa temporal*.
- b) Cuando las ayudas tengan un *efecto incentivador*, especialmente para impulsar a las empresas a superar las normas o a realizar inversiones adicionales para que sus instalaciones sean menos contaminantes (apartado 18 de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente de 2001). E igualmente, en las actuales Directrices comunitarias en esta

materia de 2008 se mantiene como principal objetivo del control de las ayudas estatales en el ámbito de la protección del medio ambiente alcanzar un *nivel superior de protección* al existente, priorizando los efectos positivos derivados de la aplicación del principio "quien contamina paga", siempre que aquéllos sean de mayor entidad a los efectos negativos que eventualmente acarrearán las ayudas de estado respecto de la distorsión de la competencia (apartado 6).

En cualquier caso, las ayudas estatales para la protección del medio ambiente serán compatibles con el Derecho comunitario, tras pasar la *prueba de sopesamiento*, siempre que se concluya un efecto de incremento de las actividades de protección ambiental que "no afecten de forma adversa las condiciones de los intercambios comerciales en grado contrario al interés común" (apartado 71, Directrices comunitarias).

Tras el análisis de la jurisprudencia comunitaria, puede decirse que lo cierto es que pese a ser reconocido el medio ambiente como objetivo de interés comunitario, su peso específico es relativo en sus pronunciamientos en la medida en que parecen prevalecer el resto de libertades comunitarias ya que interactúan de modo directo sobre el objetivo último como es la consecución de un mercado común. Así se pone de manifiesto en Sentencias del Tribunal de Justicia Asunto T-184/9 *Bp Chemicals LTD* (2000); Asunto C-17/00 *François De Coster* (2001); Asunto T-176/01 *Ferriere* (2004).

Otro aspecto interesante, relacionado con el concepto de ayuda de Estado, es la interpretación del criterio de la selectividad en materia de beneficios fiscales medioambientales, donde cabe destacar la distinta perspectiva mantenida por la Comisión y el Tribunal de Primera Instancia, TPI, de un lado, y el Tribunal de Justicia, de otro. Muestra de ello es el Asunto *British Aggregates Association*, relativo al impuesto británico sobre los áridos, que grava la utilización y comercialización de áridos vírgenes, pero excluye de su ámbito de aplicación determinados áridos extraídos como subproductos o residuos de otros procesos (áridos secundarios) y a los áridos reciclados, y

reconoce una exención para ciertos destinos de los áridos vírgenes (señaladamente, su exportación fuera del Reino Unido).

La Comisión decidió no plantear objeciones a la exclusión de determinados materiales del ámbito de aplicación del impuesto y a la exención de las exportaciones (Decisión de 24 de abril de 2002, ayuda N 863/2001). Para la Comisión, el impuesto sobre los áridos es un impuesto especial, cuyo ámbito de aplicación es muy limitado, definido por el Estado miembro en función de las características propias del sector afectado, y las exclusiones de determinados materiales de su ámbito de aplicación, así como las exenciones establecidas encuentran justificación en la naturaleza y sistema general del gravamen.

El TPI confirmó que el régimen fiscal controvertido no constituía una ayuda de Estado (Sentencia del TPI de 13 de septiembre de 2006, T-210/02). Sostuvo, en primer lugar, que “un impuesto ecológico es una medida fiscal autónoma caracterizada por su finalidad medioambiental y su base imponible específica”, que, por ello, “no puede, en principio, trasladarse a ningún régimen general”. En consecuencia, el régimen fiscal controvertido no podía considerarse selectivo, “dado que los impuestos ecológicos constituyen, por definición, medidas específicas adoptadas por los Estados miembros como parte de sus políticas medioambientales, ámbito en el que siguen siendo competentes”. A falta de medidas de armonización, “corresponde a la Comisión, al apreciar un impuesto ecológico a la luz de las normas comunitarias relativas a las ayudas de Estado, tomar en consideración las exigencias vinculadas con la protección del medioambiente a que se refiere el artículo 6 Tratado constitutivo³. En efecto, dicho artículo establece que las referidas exigencias deben integrarse en la definición y en la realización de un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior” (apartados. 114-117). Para el TPI, el no sometimiento a gravamen de determinados áridos y la exención de otros no tiene ningún carácter excepcional en relación con el régimen del impuesto ecológico examinado, pues son coherentes con los objetivos medioambientales perseguidos por el impuesto.

³ El artículo 6 corresponde al actual artículo 11 del TFUE.

Sin embargo, el TJCE (Sentencia de 22 de diciembre de 2008, asunto C-487/06 P), siguiendo las conclusiones del Abogado General Sr. Mengozzi, ha anulado recientemente la sentencia del TPI, al considerar que ésta no está en línea con su asentada jurisprudencia según la cual el artículo 87.1 TCE no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos. El planteamiento del TPI, "basado únicamente en la consideración del objetivo medioambiental perseguido, excluye, *a priori*, la posibilidad de calificar de «ventaja selectiva» la no sujeción de operadores que se encuentran en situaciones comparables con respecto al objetivo perseguido, y ello independientemente de los efectos de la medida fiscal de que se trata, a pesar de que el artículo 87 CE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos" (apartado 87). El TJCE concluye, contrariamente a lo establecido por el TPI, que "las exigencias relativas a la protección del medio ambiente, por legítimas que sean, no justifica la exclusión de medidas selectivas, aunque sean específicas, como los impuestos ecológicos, del ámbito de aplicación del art. 87 CE (...) pudiendo, en todo caso, tener en cuenta eficazmente los objetivos medioambientales al apreciar la compatibilidad de la medida de ayuda de Estado con el mercado común" (ap. 92). Por tanto, aunque "una medida fiscal específica justificada por la lógica interna del sistema fiscal escapa a la aplicación del artículo 87 TUE" (Asunto T-233/04 *Países Bajos/Comisión* (2008), apartados 97 y 98), el simple hecho de que nos encontremos con un impuesto ecológico, no justifica que no nos hallemos con una medida selectiva contraria al Derecho comunitario.

En definitiva, el TJCE confirma de nuevo la doctrina de los efectos en relación con el concepto de ayuda de Estado y, particularmente, con las ayudas estatales de naturaleza tributaria [Asunto C-409/00 *España/Comisión* (2003) apartados 52 y 53, Asuntos T-92/00 y T-103/00 *Diputación Foral de Álava/Comisión* (2002) apartado 60]. El problema, a nuestro juicio, puede pivotar sobre el hecho de que, precisamente, en materia de protección del medio ambiente el principio de imposición normal

o la justificación por naturaleza y estructura del sistema encuentran su razón de ser en principios propios que no informan el resto de los ordenamientos tributarios como es la máxima “quien contamina paga” y que podría llevar, dentro de la lógica del sistema de tributación ambiental, a justificar un impuesto ecológico sectorial, tal y como subraya el TPI en el Asunto T-210/02, *British Aggregates Association* (2006).