



FACULTAD DE DERECHO

# **AYUDAS DE ESTADO Y FISCALIDAD**

El equilibrio de la fiscalidad del sector energético

Autor: Adriana Marín Orejas

5º E3 C

Derecho Fiscal

Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal

Madrid  
Abril 2018

## RESUMEN

En el marco de la armonización europea, el plano fiscal reviste una importancia capital, dada su estrecha relación con las libertades intracomunitarias. Así, siendo la defensa de la competencia para preservar el correcto funcionamiento del mercado común uno de los objetivos primordiales de las instituciones europeas, el mecanismo de control de las ayudas estatales por parte de la Comisión se erige como instrumento básico.

Nos centramos aquí, no obstante, en el análisis del panorama fiscal en torno al sector energético de los Estados miembros, ya que no es infrecuente encontrarnos con que el sistema escogido como elemento de presión sobre las empresas para incentivar o penalizar determinadas prácticas en relación con el medio ambiente y la eficiencia energética es la implantación de medidas impositivas de distinta índole. De esta forma, profundizaremos en el estudio de la materia en aras de comprobar cómo, en ocasiones, el mantenimiento del equilibrio entre la necesidad de implantar esta clase de incentivos a menudo derivada de iniciativas comunitarias y la prohibición de establecer ayudas estatales que supongan un tratamiento selectivo y ventajoso hacia ciertos agentes resulta una labor de considerable complejidad.

A través de un recorrido por algunos de los casos más representativos de la materia en el panorama comunitario podremos aproximarnos a los extremos fundamentales de esta cuestión, que dada la creciente preocupación por la protección medioambiental y la eficiencia energética por un lado y el avance en el proceso integrador europeo por otro, supone, cada vez más, un desafío para el legislador nacional.

*Palabras clave:* ayuda estatal, mercado común, medio ambiente, sector energético, fiscalidad, prohibición, compatibilidad, competencia.

## ABSTRACT

In the context of the European harmonization, tax legislation is of key importance, considering how deeply related it is to intra-Community freedoms. Therefore, State-Aid control mechanism by European Commission comes out as an essential tool, in order to achieve the correct behavior of internal market through the defense of competition, a prime goal for European institutions.

Nevertheless, we are here focusing on the analysis of energy taxation within Member States, since it is not unusual that they encourage or penalize a number of environmental and energy-efficient practices by implementing different tax measures. This way, we will deepen our analysis in order to understand how complex a task it is for Member States to keep the balance between implementing these kind of incentives – often induced by European policies – and the selective State Aid prohibition.

By examining some of the most relevant cases on this matter in the European Union context, we will be able to apprehend the fundamentals on how this subject is being dealt with by national lawmakers, given the growing concern for environment protection and energy efficiency on one side, and for the progress on European integration on the other.

*Key words:* state aid, internal market, environment, energy sector, tax, prohibition, compatibility, competition.

# ÍNDICE

<b>1</b>	<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	6
<b>2</b>	<b>DOCTRINA DE LA COMISIÓN EUROPEA Y JURISPRUDENCIA COMUNITARIA</b> .....	12
2.1	EL IMPUESTO SOBRE LOS ÁRIDOS EN IRLANDA DEL NORTE.....	12
2.2	AYUDA ESTATAL PARA EMPRESAS DE ELEVADO CONSUMO ENERGÉTICO, LEY DE ELECTRICIDAD ECOLÓGICA AUSTRIACA.....	16
2.3	MEDIDA PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS EMISIONES DE CO <sub>2</sub> APLICADO AL CONSUMO DE COMBUSTIBLES SUJETOS A CUOTAS DE INDUSTRIA EN DINAMARCA .....	19
2.4	CASO “ADRIA-WIEN” .....	22
<b>3</b>	<b>APLICACIÓN EN ESPAÑA</b> .....	26
<b>4</b>	<b>EL DIFÍCIL EQUILIBRIO ENTRE LA DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y LA PROTECCIÓN MEDIOAMBIENTAL. LA FISCALIDAD DEL SECTOR ENERGÉTICO</b> .....	29
4.1	EL SECTOR ENERGÉTICO Y LA FISCALIDAD APLICABLE. PROBLEMAS Y RETOS 30	
4.2	EL CONTROL DE LAS AYUDAS ESTATALES .....	36
4.2.1	<i>Introducción</i> .....	36
4.2.2	<i>El régimen de las ayudas estatales y la fiscalidad del sector energético</i> 37	
4.2.3	<i>Evaluación de las medidas</i> .....	41
4.2.4	<i>El Balancing Test de la Comisión</i> .....	43
<b>5</b>	<b>CONCLUSIONES</b> .....	45
5.1	LOS EFECTOS SOBRE LA COMPETITIVIDAD DEL CONTROL DE AYUDAS ESTATALES AL MEDIO AMBIENTE .....	45
5.2	EXISTENCIA DE CIERTO GRADO DE INSEGURIDAD JURÍDICA .....	46
<b>6</b>	<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	49
6.1	OBRAS DOCTRINALES.....	49
6.2	FUENTES LEGALES Y REGLAMENTARIAS .....	52
6.2.1	<i>Fuentes comunitarias</i> .....	52
6.2.2	<i>Fuentes internas</i> .....	52
6.3	JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.....	53
6.3.1	<i>Jurisprudencia comunitaria</i> .....	53

6.3.2	<i>Jurisprudencia interna</i> .....	53
6.3.3	<i>Decisiones</i> .....	54
6.3.4	<i>Comunicaciones</i> .....	54
6.3.5	<i>Otras referencias</i> .....	55

## 1 INTRODUCCIÓN

El proceso de integración europeo ha propiciado que, cada vez más, aspectos de Derecho Público avancen y se desarrollen hacia un marco unificado entre los Estados miembros, en el que se observen las libertades y postulados que suponen los cimientos de la Unión. Para preservar los intereses de la misma en este sentido, la Unión Europea – en adelante UE – tiene a su disposición una serie de mecanismos que velan por el mantenimiento del orden comunitario, para hacer posible el avance hacia la pretendida armonización<sup>1</sup>.

El Derecho Fiscal no es una excepción de las que confirman la regla, pues como rama pública del Derecho también se ve directamente afectado por la progresiva comunitarización del ordenamiento jurídico. No obstante, la UE carece de competencia exclusiva en este campo<sup>2</sup>, dificultándose así el alcance de tal objetivo.

Los Estados miembros cuentan con capacidad para legislar acerca del establecimiento y el cobro de impuestos directos, lo cual representa a menudo un interesante instrumento de política económica general, máxime en un contexto de dificultad como el que venimos atravesando desde hace años.

El papel de las instituciones europeas en este campo, por el contrario, queda relegado a la mera supervisión, velan por la observancia de las libertades que existen en el seno de la Unión, actuando en defensa de la libre circulación de mercancías, servicios y capitales en ese mercado único que supone uno de los mayores logros en el camino hacia la integración europea.

En este contexto surge la problemática alrededor de las llamadas “ayudas de Estado”. Alrededor de este concepto se configura un instrumento de control de competencia, al ser consideradas incompatibles con el mercado interior en virtud del artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea – en adelante TFUE –, salvo en una serie de supuestos tasados, contenidos en los números 2 y 3 del mismo artículo. El precepto citado no hace referencia expresa al ámbito de la fiscalidad de los Estados miembro (aspecto concreto en el que en este trabajo nos centraremos). No obstante, si

---

<sup>1</sup>Martín Jiménez, A. J., “Capítulo I. Introducción: Imposición Indirecta y Derecho Comunitario”, Carmona Fernández, N., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Grupo Wolters Kluwer, 2008.

<sup>2</sup> Eur-Lex, *Fiscalidad* ([https://eur-lex.europa.eu/print-pdf.html?pageTitle=Fiscalidad&currentUrl=%2Fsummary%2Fchapter%2Ftaxation.html%3Froot\\_default%3DSUM\\_1\\_CODED%253D21](https://eur-lex.europa.eu/print-pdf.html?pageTitle=Fiscalidad&currentUrl=%2Fsummary%2Fchapter%2Ftaxation.html%3Froot_default%3DSUM_1_CODED%253D21); última consulta 19/03/2018).

observamos la descripción del concepto de “ayuda” enunciado en la norma, podemos entender claramente cómo medidas de índole fiscal pueden resultar objeto de esta prohibición. La posibilidad se abre con la expresión “bajo cualquier forma”, tal como señala la propia Comisión<sup>3</sup>, siempre que cumpla los debidos requisitos<sup>4</sup>.

Así las cosas, el objetivo del presente trabajo no es otro que realizar un breve recorrido por la regulación comunitaria relativa a la prohibición de las ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior y, en particular, examinar cómo incide la misma en el sumamente conflictivo ámbito de la fiscalidad del sector energético.

El concepto, como bien recalca García Guijo en su artículo, adolece de una amplitud en absoluto perjudicial para la UE, puesto que facilita la calificación como ayuda estatal incompatible con el mercado interior de numerosas medidas que en no pocas ocasiones fueron implantadas en primer lugar como instrumento para cumplir directrices y recomendaciones de la propia Unión. Es más, podría llegar a darse el caso de que una medida cuyo origen se encuentra en el propio ordenamiento comunitario fuese susceptible de ser considerada incompatible con el mismo.

Así pues, estudiaremos el caso particular de las medidas establecidas en cumplimiento de los objetivos medioambientales recogidos en textos en los que ahondaremos más adelante, como la Estrategia Europa 2020; medidas adoptadas como forma de incentivar el consumo de fuentes de energía renovables, el consumo energético eficiente y la protección del medio ambiente.

Para ello, tras desbrozar los principales conceptos que deben ser tenidos en cuenta, analizaremos el estado de la cuestión a través de algunos ejemplos de jurisprudencia y doctrina comunitarias, para finalmente centrar el foco en nuestro país, con un caso tan relevante como el del Régimen de exención del Impuesto Especial para los Biocarburantes<sup>5</sup>, que sienta precedentes de vital importancia, así como los diversos pronunciamientos a lo largo de un proceso que duraba casi una década<sup>6</sup>. Finalmente,

---

<sup>3</sup> Comunicación de la Comisión, de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOUE 98/C 384/03).

<sup>4</sup> *Vid.* En este sentido Calderón, C. y González, A., “Las Ayudas de Estado en la Legislación de la Unión Europea como Restricción a la Política Fiscal de los Estados Miembros”, *Crónica Tributaria*, nº 115, 2005, p. 61.

<sup>5</sup> Decisión de la Comisión, de 9 de julio de 2014, relativa al régimen de ayudas SA.18042 (2013/C) (ex MX 17/09) (ex NN 61/04) aplicado por España sobre la exención del impuesto especial para los biocarburantes (2014/766/UE).

<sup>6</sup> El primer pronunciamiento de la Comisión a este respecto fue la Decisión de 6 de junio de 2006 (ex NN 61/04).

abordaremos la cuestión de las contradicciones que existen en el ordenamiento jurídico comunitario mediante el análisis de cómo ciertas medidas fiscales consideradas ayudas de Estado ilícitas tienen su origen en directrices de la Comisión<sup>7</sup>. Buscaremos determinar cómo se articulan y compatibilizan ambos extremos: ¿dónde se encuentra el equilibrio entre la protección ambiental y la eficiencia energética, impulsadas mediante incentivos fiscales, y la protección de la competencia en el mercado interior?

Con carácter previo al análisis de la cuestión que nos ocupa – la aplicación en el ámbito fiscal de la jurisprudencia y normativa comunitarias en materia de ayudas de Estado y su incidencia en el sistema fiscal de la energía y el medio ambiente – es imprescindible enunciar brevemente ante qué nos encontramos.

Como ya anunciábamos, el artículo 107.1 del TFUE nos brinda las principales claves al respecto, estableciendo que serán incompatibles “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”. Siguiendo esto, mediante el procedimiento de determinación de la existencia de una ayuda de Estado incompatible, contenido en el artículo 108 del TFUE, la Comisión analiza la concurrencia de 4 criterios, tal como se puede observar en su Decisión, de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA.21233 C/2011 (ex NN/2011, ex CP 137/2006) ejecutada por España, entre muchas otras. La medida debe (1) ser concedida por un Estado, (2) favorecer a determinadas empresas o la producción de determinados bienes, (3) falsear o amenazar con falsear la competencia y (4) afectar al comercio entre los Estados miembros.

El aspecto crítico es, por tanto, una eventual distorsión del mercado único mediante medidas que beneficien solamente a algunos agentes (una medida “horizontal” no sería, en consecuencia, problemática<sup>8</sup>). No debemos olvidar, sin embargo, que podemos dar con medidas que a primera vista cumplen con todos los requisitos necesarios para ser incompatibles, pero que por encontrarse en los supuestos de compatibilidad del artículo

---

<sup>7</sup> Comunicación de la Comisión, de 28 de junio de 2014, Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (DOUE 2014/C 200/01).

<sup>8</sup> Dirección General de Competencia, *State Aid Manual of Procedures*, Publications Office of the Union, Luxemburg, 2013, p. 9.



107.2 y 107.3 TFUE mantienen su eficacia. La razón no es otra que la consideración de tales medidas como compatibles con los objetivos generales de la UE<sup>9</sup>.

A la vista de los criterios enunciados, procedemos, acto seguido, a relacionarlos con la cuestión en la que aquí nos centramos: las medidas fiscales susceptibles de ser calificadas como ayudas de estado incompatibles con el mercado único.

Es la Comisión la que, a través de Comunicaciones ha venido aclarando los diversos matices que afloran al abordar esta cuestión. Como se puede extraer del tipo de medida ante el que nos encontramos, si bien el contribuyente afectado puede llegar a tener una cierta participación en el procedimiento que incoe la Comisión, lo cierto es que no debemos olvidar que se trata de acciones contra aquel Estado miembro que instaure la norma contraria al ordenamiento jurídico en materia de Competencia, más que contra el contribuyente especialmente beneficiado o favorecido por la misma.

En primer lugar, cabe destacar que la aplicación del mecanismo contra las ayudas de estado a medidas de tipo fiscal se basa en un aligeramiento de las cargas impositivas por parte de un Estado miembro que podría resultar en ventajas inadmisibles para determinados beneficiarios frente a sus competidores<sup>10</sup>.

En cuanto a la concurrencia del requisito de prestación de la ayuda por el Estado, la Comisión hace hincapié en el hecho de que la reducción de ingresos fiscales es equivalente al consumo de fondos estatales, en forma de gastos fiscales<sup>11</sup>; además, es irrelevante la Administración que dicte la norma por cual se apruebe la medida.

Por otro lado, es particularmente significativa la necesidad de que la medida sea selectiva, puesto que se trata de una noción que da pie a numerosas controversias en torno a qué se considera favorecer a “determinadas empresas o producciones”. De hecho, como veremos en un capítulo posterior, ésta fue una de las cuestiones centrales en el caso del régimen

---

<sup>9</sup> Bobby, C., “A Method inside the Madness: Understanding the European Union State Aid and Taxation Rulings”, *Chicago Journal of International Law*, vol. 18, n. 1, artículo 5, 2017, p. 200.

<sup>10</sup> DeNovio, N. J., Righini, E. y Nonken Gibbs, N., “State Aid: What It Is, and How It May Affect Multinationals and Tax Departments”, *Tax Executive. The Professional Journal of Tax Executive Institute*, vol. 68, 2016, p. 15 (disponible en <http://taxexecutive.org/state-aid-what-it-is-and-how-it-may-affect-multinationals-and-tax-departments/>; última consulta 25/01/2018).

<sup>11</sup> Martín Jiménez, A. J., “Capítulo I. Introducción: Imposición Indirecta y Derecho Comunitario”, Carmona Fernández, N., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Grupo Wolters Kluwer, 2008, pp. 643-664.

fiscal aplicable a determinados contratos de arrendamiento financiero, también conocidos como sistema español de arrendamiento fiscal<sup>12</sup> utilizado en la industria naviera.

En definitiva, aunque los términos que debemos manejar hacen referencia a conceptos jurídicos objetivos, la realidad es que es imprescindible contar con la infinidad de matices y precisiones que la Comisión ha ido señalando al aplicar este mecanismo.

En definitiva, comprobamos que la definición de ayuda de Estado incompatible se configura como un concepto extraordinariamente amplio, en el que pueden encontrar cabida infinidad de medidas, incluidas las fiscales, aunque no se mencionen<sup>13</sup>. Es importante recalcar que el concepto de ayuda que aquí se maneja es estrictamente comunitario y que puede coincidir o no con lo que se considere una ayuda de Estado en los ordenamientos internos.

Para que una medida fiscal constituya una ventaja, los aspectos formales de la misma resultan irrelevantes, ya que lo esencial es que se produzca el efecto de reducir la carga tributaria de una determinada empresa o empresas<sup>14</sup>. Tanto es así, que la mera falta de reclamación por parte de la Administración tributaria de impuestos sistemáticamente no pagados puede constituir igualmente una ayuda de Estado<sup>15</sup>. Sin embargo, puntualicemos: que una medida fiscal sea una ventaja es algo que debe determinarse en comparación con el régimen fiscal normal o de referencia en el que se inserte<sup>16</sup>.

Pues bien, veremos a lo largo de esta exposición cómo existen supuestos que, verificando una serie de requisitos, pueden dar pie a que una medida reconocida como ayuda estatal resulte, no obstante, declarada compatible con el mercado común en virtud del propio artículo 107 TFUE. De esta manera, analizaremos cinco casos reales de instrumentos fiscales de distinto tipo relacionados con el sector energético, susceptibles todos de no pasar el filtro de la Comisión y, en cada uno de ellos, el argumento invocado por parte de los Estados es la subsunción de la medida en cuestión en el supuesto enunciado en los párrafos b) y c) del apartado 3 del artículo 107 TFUE, ya que en él se hace referencia a la

---

<sup>12</sup> Asunto de ayudas estatales SA.21233 C/2011 (ex NN/2011, ex CP137/2006) – España.

<sup>13</sup> Pérez Royo, F., *Curso de Derecho Tributario*, Tecnos, 2017, Capítulo XVII.

<sup>14</sup> En este sentido, el caso de los Áridos de Irlanda del Norte (*vid.* Epígrafe 2.1) introduce importantes novedades en cuanto a la valoración de las circunstancias que determinan la selectividad.

<sup>15</sup> STJUE, de 14 de septiembre de 2004 (C-276/02).

<sup>16</sup> Báez Moreno, A., “El requisito de la imputabilidad de las ayudas de Estado y su aplicación a los impuestos armonizados: a propósito de la exención del combustible utilizado como carburante en la navegación aérea recogido en la Directiva de la energía”, *Noticias de la Unión Europea. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia*, nº 324, enero 2012, p.106.

posible compatibilidad de medidas que incentiven intereses comunes o el desarrollo de determinadas actividades, siempre respetando el mercado interior<sup>17</sup>.

No se duda, en este sentido, de que la protección medioambiental y el empleo de energías limpias pueden entrar en esta categoría, como así se desprende de la normativa sectorial europea<sup>18</sup>; no obstante, en esta materia nada es blanco o negro y es necesario efectuar estudios en profundidad. Comencemos por averiguar el contexto en que se considera que una medida relacionada con este campo es compatible.

En primer lugar, debemos centrar nuestra atención en la Directiva 2003/96/CE<sup>19</sup>. La previsión que convierte esta norma en un pilar fundamental en el mundo de las ayudas estatales y la fiscalidad energética es el establecimiento de la posibilidad de que los Estados miembros apliquen exenciones totales o parciales o incluso reducciones a la imposición a la electricidad bajo control fiscal. Esto quiere decir que la propia Unión Europea acepta la implantación de medidas fiscales que, a priori, parece que entran de lleno en la categoría de ayuda incompatible. Sin embargo, también advierte, en su artículo 26, que no bastará con alegar un objetivo medioambiental para eludir la prohibición; si proporciona un trato preferencial a unos sujetos frente a otros, entrará dentro de las medidas ilícitas. Vemos, por tanto, en esta regulación, una primera muestra de cómo equilibrar los dos extremos no resulta en absoluto tarea sencilla (¿dónde se encuentra la línea entre una exención aceptable y una que otorga ventajas incompatibles con el mercado interior?).

Una vez aclarados el concepto y el contexto de aplicación de las ayudas de Estado, podemos adentrarnos en el estudio de cierta jurisprudencia y doctrina comunitarias y de cómo se ha plasmado la cuestión en España, para así abordar la cuestión principal que aquí interesa – las posibles contradicciones que se pueden dar en el ordenamiento comunitario – tras haber arrojado un poco más de luz sobre el contexto.

---

<sup>17</sup> *Vid.* Epígrafes 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 y 3.1.

<sup>18</sup> De hecho, el apartado 3 del artículo 2 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE), reconoce la protección del medio ambiente como un objetivo fundamental de interés común.

<sup>19</sup> Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

## 2 DOCTRINA DE LA COMISIÓN EUROPEA Y JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

Para comprender mejor el funcionamiento del mecanismo de control de las ayudas de Estado, es imprescindible familiarizarse con la jurisprudencia relevante, ya que los precedentes que sienta son de vital importancia. Además, sería impensable abordar una cuestión de estas características desde una perspectiva localista, ya que las decisiones adoptadas en relación con unos Estados miembros tienen repercusión en todo el ámbito comunitario. Es imprescindible realizar un cierto recorrido por algunos casos significativos que se han dado en diversos Estados miembro para poder configurar el panorama comunitario en relación con la fiscalidad del sector energético y la incidencia que en él tiene el mecanismo de control de las ayudas estatales.

Como decíamos, la forma en que se resuelven estas cuestiones es la Decisión. Establece el artículo 288 TFUE que “*la decisión será obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos*”, constituyen, por tanto, un eficaz vehículo de aplicación y ejecución del Derecho de la Unión en los distintos Estados<sup>20</sup>. De hecho, el campo de las ayudas de Estado es quizás el ejemplo más paradigmático de su uso. Aunque, como es natural, estas Decisiones designan un destinatario – el Estado miembro que aplica la medida de que se trate – no es menos cierto que cada una de ellas supone un valioso precedente que debe ser tenido en cuenta por los demás Estados.

Por todo ello, se exponen a continuación algunos casos de ayudas de Estado de índole fiscal y en relación con el sector energético.

### 2.1 EL IMPUESTO SOBRE LOS ÁRIDOS EN IRLANDA DEL NORTE<sup>21</sup>

El primero de los casos que aquí estudiamos surge a propósito de la notificación en 2001 por parte del Reino Unido a la Comisión de un régimen de ayudas llamado “Introducción

---

<sup>20</sup> Sánchez, V.M., *Derecho de la Unión Europea*, Huygens Editorial, 2010, p.162.

<sup>21</sup> Szudoczky, R., “Chapter 10: Overlap between the scope of the State aid rules and the scope of the fundamental freedoms”, *The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation*, University of Amsterdam, 2013, p. 668.

por etapas del impuesto sobre los áridos en Irlanda del Norte” y constituye un interesante análisis de una medida específica como un “marco de referencia” en sí misma a la hora de evaluar la concurrencia de los distintos requisitos de las ayudas de Estado incompatibles, lo cual es objeto de discusión por diversos autores<sup>22</sup>. La medida fue autorizada por la Comisión<sup>23</sup>; no así, el Tribunal General anuló dicha decisión, dando lugar a un nuevo estudio por la Comisión en 2012<sup>24</sup>.

La medida conocida como AGL<sup>25</sup> presenta un objetivo medioambiental (el principio de imposición se basa en gravar una serie de materiales extraídos de cierta forma, “para garantizar que los impactos medioambientales de la extracción de áridos se reflejen con mayor precisión en los precios para, de esta manera, inducir una extracción y un uso más efectivos de los mismos”<sup>26</sup>, así como en derivar la demanda a productos obtenidos mediante procedimientos menos dañinos<sup>27</sup>). El apoyo de la AGL en dicho objetivo representa a lo largo de todas las fases del procedimiento el principal caballo de batalla del Reino Unido a la hora de defender su postura como impulsor de la regulación controvertida.

El punto crítico de la cuestión no es otro que determinar si la medida constituye una ventaja *selectiva* para sus beneficiarios, al tiempo que se analiza si las exacciones, exclusiones y deducciones que introduce están justificadas por la “naturaleza y la lógica” de la misma<sup>28</sup>.

---

<sup>22</sup> Moreno González, S. “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”, *Revista Quincena Fiscal*, n. 22, 2013, p. 24.

<sup>23</sup> Cuando se hace referencia a la “autorización” por parte de la Comisión, nos encontramos ante supuestos en que el citado órgano adopta la decisión de “no formular objeciones”. Tras la anulación de esta decisión por el Tribunal General, la Comisión emitió una “Invitación a presentar observaciones en aplicación del artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea” (*Vid.* DOUE 28 de noviembre de 2013, C 348/162).

<sup>24</sup> Sentencia del Tribunal General de 7 de marzo de 2012 (DOUE 21 de abril de 2012, C 118/21).

<sup>25</sup> AGL son siglas para la denominación en inglés de la medida: *Aggregates Levy* o Impuesto sobre áridos.

<sup>26</sup> *Vid.* Decisión Final de la Comisión, de 27 de marzo de 2015, en el procedimiento de Ayuda Estatal S.A. 34775 (2013/C) (ex 2012/NN) - Impuesto sobre los áridos, implementado por el Reino Unido.

<sup>27</sup> Budget announcement March 2000 – Prudent for a Purpose: Working for a Stronger and Fairer Britain – Chapter 6: Protecting the environment – Regenerating our cities/protecting our countryside – Waste; Aggregates, para. 6.91; Pre-Budget Report – November 2001 – Chapter 7: Protecting the environment – Protecting Britain's countryside – Aggregates quarrying – The aggregates levy, para. 7.71; Budget announcement March 2001 – Chapter 6: Protecting the environment, para. 6.91. (*vid.* Decisión de la Comisión *supra*).

<sup>28</sup> *Vid.* Invitación a presentar observaciones en aplicación del artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en el procedimiento de aplicación de la política de competencia relativo a la Ayuda Estatal S.A. 34775 (2013/C) (ex 2012/NN) – Impuesto sobre los áridos, implementado por el Reino Unido, epígrafe 2.

Pues bien, en este sentido, puntualizó la Comisión en su Decisión Final sobre el asunto<sup>29</sup> que la naturaleza y la lógica de la medida en relación con las cuales es preciso determinar si existe justificación o no deben ser delimitadas en función del sistema impositivo “normal” del Estado miembro, en conjunción con los objetivos perseguidos por la medida en concreto. En este caso, la Comisión se preguntó si estaba justificada la exención aplicada a unos materiales y no a otros, si, aunque el origen sea distinto, el producto/residuo presenta características muy similares<sup>30</sup>.

En este tipo de cuestiones, la Comisión se centra en esclarecer los *criterios* seguidos por la medida que sea para aplicar o no exenciones, y demás beneficios fiscales. Compara así las características de los elementos gravados según el sistema impositivo “normal” o “de referencia”. Aquí, por ejemplo, es de interés el concepto de “áridos”, en contraposición a los productos derivados de éstos; en definitiva, se debe determinar si la utilización de la diferencia entre ambos es un criterio consistente con el sistema impositivo de referencia. Para ello el análisis es absolutamente técnico (entrando en profundo detalle acerca de la composición de los distintos minerales).

Tras un concienzudo análisis, no solamente de lo aportado por las autoridades del Reino Unido, sino también del contenido de Comentarios de partes interesadas, la Comisión concluye que efectivamente existe una ayuda estatal selectiva, en tanto que no es cierto que los diferentes productos sean fáctica y legalmente distintos. Procede, a continuación, a evaluar la legalidad y compatibilidad de la medida, en relación con el ordenamiento comunitario.

En cuanto a lo primero, en esta Decisión podemos ver una cuestión interesante: la presunción de legalidad de una medida se quiebra en el momento en que el Tribunal General anula la decisión inicial de la Comisión de no formular objeciones. Por tanto, ahora sí, la Comisión declara la ayuda ilícita.

Ahora bien, la *protección medioambiental* como objetivo reviste importancia capital en los procedimientos de esta índole, dado el contenido del párrafo tercero, apartado c) del artículo 107 del TFUE, que establece la compatibilidad de las ayudas que estén

---

<sup>29</sup> *Vid.* Nota 26 (Decisión Final de la Comisión, de 27 de marzo de 2015, en el procedimiento de Ayuda Estatal S.A. 34775 (2013/C) (ex 2012/NN) - Impuesto sobre los áridos, implementado por el Reino Unido.).

<sup>30</sup> La descripción detallada de las propiedades y características técnicas que diferencian los distintos materiales y residuos objeto de este sistema impositivo supondría abordar conceptos técnicos que exceden los objetivos de este trabajo. Baste destacar que nos encontramos ante matices muy precisos, que la Comisión analiza en su labor de investigación, previa a la adopción de una decisión.

“destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”. Como veremos más adelante, éste es el argumento esgrimido en numerosas ocasiones por los Estados miembro para alegar la compatibilidad de varias medidas.

Estudia, por tanto, la Comisión, si el impacto en el medio ambiente es efectivamente positivo o no. Tras diversas investigaciones y comentarios de interesados, la conclusión es que la medida, incorporando beneficios fiscales para unos materiales frente a otros simplemente ha cambiado el problema de producción de un tipo de residuos por un problema de producción de otros residuos, con las mismas implicaciones ambientales. Además, uno de los beneficios fiscales, aplicable a los áridos de pizarra, no solamente no contribuye a conseguir los objetivos medioambientales propugnados por la norma analizada, sino que resulta en una nociva sobreexplotación de las canteras de este material.

Por último, concluye el documento de la Decisión Final de la Comisión en este caso con una serie de criterios que nos serán de gran utilidad. Determina, pues, en qué circunstancias consideraría este órgano que una medida fiscal, que *a priori* constituiría una ayuda estatal incompatible con el mercado único, resulta sin embargo compatible en virtud del artículo 107.3 b) del TFUE, por cumplir con objetivos de interés para la Unión, como es la conservación del medio ambiente<sup>31</sup>. A continuación, exponemos la relación de los criterios mencionados:

- (a) La propuesta de ayuda es relativa a un proyecto perfectamente definido en términos de implementación, interesados, objetivos y efectos.
- (b) El proyecto debe contribuir de manera efectiva al interés general de la Comunidad en materia de protección medioambiental, siendo de importancia fundamental para la estrategia medioambiental de la Unión Europea. La ventaja obtenida mediante el proyecto no debe repercutir en un solo Estado miembro exclusivamente.
- (c) La ayuda es necesaria y constituye un incentivo para la ejecución del proyecto, que debe conllevar un alto nivel de riesgo para el ejecutor.

---

<sup>31</sup> Decisión Final de la Comisión, de 27 de marzo de 2015, en el procedimiento de Ayuda Estatal S.A. 34775 (2013/C) (ex 2012/NN) - Impuesto sobre los áridos, implementado por el Reino Unido. Párrafo 597.

- (d) El proyecto es de gran importancia en términos de volumen; debe producir notables efectos ambientales.

Con todo, la conclusión final de la Comisión en este asunto no es otra que la incompatibilidad de la ayuda estatal implantada por el Reino Unido, en forma de exenciones y otros beneficios fiscales sobre la extracción y utilización de áridos y determinados derivados de la pizarra. La razón principal es que, si bien es cierto que se introduce con un objetivo de protección medioambiental, la aplicación real de la medida no solamente no consigue este objetivo, sino que resulta en prácticas perjudiciales para el medio<sup>32</sup>. En consecuencia, establece la Comisión las actuaciones que proceden a continuación, con vías a dar una solución a la situación generada ilícitamente, en consonancia con las fases del procedimiento.

## 2.2 AYUDA ESTATAL PARA EMPRESAS DE ELEVADO CONSUMO ENERGÉTICO, LEY DE ELECTRICIDAD ECOLÓGICA AUSTRIACA

A continuación, estudiaremos un caso en el que, ya adelantamos, se determina la incompatibilidad de una medida adoptada por el legislador austriaco en materia energética<sup>33</sup>. Si bien no nos encontramos ante una medida de índole fiscal en puridad<sup>34</sup>, el análisis de la compatibilidad se efectúa, analógicamente, desde la perspectiva de los requisitos que las medidas de ese tipo deben cumplir para poder pasar el riguroso filtro de la Comisión. Si bien esta pretensión de aplicación analógica de la normativa sobre ayudas estatales en materia de impuestos armonizados sobre las medidas parafiscales introducidas por la ley que en el presente caso resulta evaluada, como veremos, resulta

---

<sup>32</sup> Conviene puntualizar que la Comisión, a la hora de enunciar el resultado de sus pesquisas y su decisión final, matiza qué secciones de la conocida como AGL son incompatibles con el mercado interior. Así, determina de manera precisa qué constituye una ayuda estatal y qué no, en el seno de la misma norma que introduce la medida finalmente considerada ilícita.

<sup>33</sup> Decisión de la Comisión, de 8 de marzo de 2011, relativa a la ayuda estatal en el asunto C 24/09 (ex N 446/08) – Ayuda estatal para empresas de elevado consumo energético, Ley de electricidad ecológica, Austria (2011/528/UE).

<sup>34</sup> Precisamente uno de los puntos candentes de este caso es el tratamiento que deben recibir medidas de tipo parafiscal, que no constituyen tributos propiamente dichos. *Vid.* Guías Jurídicas Wolters Kluwer ([http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTA2MztlUouLM\\_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAFpUsHDUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTA2MztlUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAFpUsHDUAAAA=WKE) ; última consulta 18/03/2018).



infructuosa para Austria. En definitiva, constituye este caso una importante aportación jurisprudencial al sistema de las ayudas de Estado en el ámbito comunitario<sup>35</sup>.

Cabe destacar que este procedimiento llegó a instancia del TJUE, órgano jurisdiccional que desestimó el recurso de anulación interpuesto contra la Decisión que aquí nos ocupa, confirmando así el criterio de la Comisión<sup>36</sup>.

Consiste, la medida controvertida establecida por la Ley austriaca de electricidad ecológica – conocida como “ÖSG”<sup>37</sup> – en una regulación algo compleja.

En primer lugar, la norma configura un sistema en virtud del cual, en último término, existe un único concesionario para la actividad de lo que se denomina “centro de liquidación de electricidad ecológica”. Así, este organismo es responsable de la compra de electricidad a los productores, para su posterior venta a los distribuidores, todo ello a precios fijos. En segundo lugar, se establece que las empresas distribuidoras están *obligadas* a comprar al centro de liquidación ecológica, dentro de su oferta total de electricidad, un porcentaje equivalente al “porcentaje medio de electricidad ecológica existente en el mix eléctrico total de Austria”.

Por otro lado, las empresas consideradas de elevado consumo eléctrico pueden, en virtud de la ÖSG, solicitar a su proveedor que no les suministre electricidad ecológica. La consecuencia de ello es, entonces, que estas empresas que se acogen a la exención y por tanto “evitan” el coste adicional relativo a la electricidad ecológica, debiendo abonar al concesionario del centro de liquidación una compensación del 0,5% del valor neto de la producción de cada una de las empresas en el año civil precedente.

En lo que aquí interesa ahondar es en, más allá de la consideración de la medida como una ayuda en los términos ya expuestos del artículo 107.1 TFUE – lo cual la Comisión efectivamente señala que es el caso –, cómo se desarrolla el análisis de la compatibilidad de la misma con el mercado común. Así, se propone relacionar la cuestión con las Directrices sobre ayudas a favor del medio ambiente<sup>38</sup>; Austria propone la aplicación por analogía del artículo 4 de dichas Directrices, relativo a las reducciones sobre los

---

<sup>35</sup> Villar Ezcurra, M., “Avances en la relación de Tributos ambientales y ayudas de Estado al hilo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014”, *Revista Quincenal Fiscal*, nº 14, 2015, p. 2.

<sup>36</sup> Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, Sala Quinta, de 11 de diciembre de 2014.

<sup>37</sup> Ley austriaca de electricidad ecológica es la traducción de *Ökostromgesetz*.

<sup>38</sup> Directrices sobre ayudas a favor del medio ambiente, DO C 82, de 1 de abril de 2008. Actualmente existe un nuevo cuerpo de directrices sobre esta materia, para el periodo 2014-2020.

impuestos sobre la energía<sup>39</sup>, aunque la Comisión se muestra reacia a dicha aplicación analógica en el presente caso.

Procede aquí señalar que nos encontramos ante algo que, en primer lugar, bajo ningún concepto constituye un impuesto y, que, en segundo lugar y como consecuencia, no determina la aplicación por analogía de las normas señaladas por Austria. Así, desarrolla la Comisión en su resolución un detallado razonamiento acerca de la aplicación de la analogía en el plano comunitario, en relación con la Directiva sobre imposición de la energía<sup>40</sup>.

Pues bien, a efectos de nuestro estudio, lo que procede señalar es que, visto el rechazo palmario hacia la aplicación analógica de la normativa sobre imposición de la energía que efectúa la Comisión, ésta se configura como una regulación altamente específica a cuyo análisis dedicaremos mayor atención en el Capítulo 5.

En cualquier caso, a pesar de todo ello, somete la Comisión este sistema al necesario análisis acerca de su compatibilidad con el mercado común, en los ya conocidos términos del artículo 107.3 c) TFUE. Al hacerlo, la Decisión nos proporciona una serie de preguntas a plantearse que permiten valorar el cumplimiento de los requisitos necesarios. Citamos a continuación algunas de ellas a modo de ejemplo<sup>41</sup>:

- (1) *¿La finalidad de la medida está claramente identificada y es de interés común?*
- (2) *¿El instrumento de ayuda está concebido para alcanzar el interés común?*
- (3) *¿Se limita el falseamiento de la competencia y los efectos en el comercio, de modo que el balance global es positivo?*

Habiendo dado respuesta a todas ellas, concluye la Comisión que la ayuda estatal a favor de las empresas de elevado consumo energético, en forma exención de la obligación de comprar energía ecológica constituye lo que denomina una “ayuda estatal pura”, es decir,

---

<sup>39</sup> Estas reducciones hacen referencia a los impuestos armonizados en el marco de la Directiva correspondiente a la imposición de la energía para los que no es preciso mayor examen de compatibilidad con el mercado común, toda vez que se respeten los niveles mínimos de imposición establecidos en la misma Directiva. *Vid.* Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

<sup>40</sup> Si bien constituye un debate del todo interesante, no procede en esta obra entrar a valorar esta cuestión. Baste señalar que incluso Austria reconoce que la medida no es un impuesto, y menos de aquellos que regula la Directiva. Sí resulta de interés, sin embargo, a efectos del posterior análisis de dicha normativa, que Austria pretende sea aplicada, puesto que nos permite circunscribir su objeto de manera más precisa.

<sup>41</sup> El párrafo 152 de la Decisión recoge éstas y otras preguntas más detalladas que son de gran utilidad para evaluar la compatibilidad de las medidas, incluidas las auténticamente fiscales, que son las que a efectos de este trabajo interesan. *Vid.* Capítulo 4.

que no puede encajar en ninguno de los supuestos de excepción contemplados en el artículo 107 TFUE.

### 2.3 MEDIDA PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS EMISIONES DE CO<sub>2</sub> APLICADO AL CONSUMO DE COMBUSTIBLES SUJETOS A CUOTAS DE INDUSTRIA EN DINAMARCA<sup>42</sup>

A diferencia de lo que ocurría en el caso anterior, nos encontramos aquí ante una auténtica medida fiscal cuyo objetivo es la protección del medio ambiente. Es, además, un caso especialmente interesante, en cuanto recoge y hace referencia a todos y cada uno de los extremos que interesan a este trabajo, incluidos el célebre principio comunitario de “quien contamina paga”<sup>43</sup>, y el análisis de la compatibilidad de una pura exención fiscal con el mercado interior. En definitiva, mediante este asunto nos es posible tratar la mayoría de los extremos objeto de este trabajo.

Antes de abordar todas estas cuestiones, veamos ante qué nos encontramos. En primer lugar, es necesario señalar que el régimen fiscal danés incorpora un impuesto sobre el consumo de CO<sub>2</sub>, cuyo objetivo es desincentivar las emisiones de dicho gas. Pues bien, la medida que aquí nos ocupa consiste en establecer una exención total del mismo a las empresas “con un elevado consumo de energía”. El mecanismo se articula como una devolución total. Es importante hacer referencia al hecho de que solamente a los combustibles utilizados por empresas sujetas al RCDE UE<sup>44</sup> les es de aplicación la medida. Pues bien, el análisis de la medida como posible ayuda de Estado incompatible con el mercado común viene dado por el origen estatal de los fondos que la financian, así como de la liberación de cargas fiscales que normalmente deberían soportar aplicada a empresas que cumplen unos requisitos muy concretos. Considera por tanto la Comisión que el régimen danés podría falsear la competencia, en virtud del cumplimiento de los

---

<sup>42</sup> Decisión de la Comisión, de 17 de junio de 2009, relativa a la ayuda estatal C 41/06 (ex N 318/A/04) que Dinamarca tiene previsto ejecutar para la devolución del impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuotas en la industria.

<sup>43</sup> *Vid.* Art. 191.2 TFUE.

<sup>44</sup> Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la Unión Europea. Consiste en un sistema de “límite y trueque” (*cap and trade*) en virtud del cual se limitan las emisiones de gases de efecto invernadero por parte de plantas industriales y explotadores de aeronaves, permitiendo al mismo tiempo el comercio de los derechos de emisión de aquellos gases. Se trata de una iniciativa cuya implantación se viene realizando por fases. Actualmente nos encontramos en la tercera, que, habiendo comenzado en 2013, tiene previsto durar hasta 2020, si bien el presente caso hace referencia a una fase anterior.

requisitos que veíamos con antelación. No obstante, se procede igualmente al estudio de su posible compatibilidad en los términos del artículo 87.3 c) TCE (107.3 c) TFUE).

Como es natural, Dinamarca abogaba por defender lo contrario. Así, además de sostener la inexistencia de una ventaja competitiva, nos interesan aquí particularmente los argumentos empleados en relación con las Directrices sobre ayudas a favor del medio ambiente de 2001<sup>45</sup>, ya que, a la hora de valorarlos, entran en juego la Directiva sobre el comercio de derechos de emisión<sup>46</sup> y, con mayor interés para este trabajo, la Directiva sobre la imposición de los productos energéticos<sup>47</sup>, que abordaremos en un epígrafe posterior con mayor detenimiento.

En definitiva, entrando ya en materia de evaluación de la medida, merece la pena dedicar nuestra atención a la jurisprudencia aportada, la llamada sentencia *Adria-Wien*<sup>48</sup>, que sirve como importante marco de referencia en materia de imposición sobre la energía y su relación con el mecanismo de control de ayudas de Estado. De esta forma, se determina en la citada sentencia que, para poder descartar la existencia de ventaja competitiva, es necesario seguir los pasos que a continuación se enuncian:

- (1) Delimitación del marco de referencia.
- (2) Determinación de la excepción a dicho marco de referencia.
- (3) La posibilidad de justificar la excepción por la naturaleza o la estructura del marco.

El primer paso, es especialmente relevante para nuestro estudio, en tanto que en este caso el marco de referencia lo constituye el sistema general de imposición sobre la energía. No podemos dejar de referirnos por tanto al artículo 4 de la mencionada Directiva sobre imposición de la energía, al que ya aludíamos a propósito del sistema parafiscal establecido por Austria. De acuerdo con este precepto, el “nivel total de imposición”<sup>49</sup> aplicado por los Estados miembro sobre los productos energéticos no podrá en ningún caso ser inferior a lo establecido para la Comunidad en la propia Directiva. Es la relación

---

<sup>45</sup> Directrices comunitarias sobre ayudas a favor del medio ambiente (2001/C 37/03).

<sup>46</sup> Directiva 2003/87 del Parlamento Europeo y del Consejo.

<sup>47</sup> Directiva 2003/96 del Consejo.

<sup>48</sup> STJUE, de 8 de noviembre de 2001 en el Asunto C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten*), rec. 2001. *Vid.* Epígrafe 2.4.

<sup>49</sup> El apartado 2 del artículo 4 de la Directiva determina que el “nivel total de imposición” representa la acumulación de la carga soportada como consecuencia de todos los impuestos indirectos (excepto el IVA), calculada “*directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo*”.

entre el contenido de las Directivas y el RCDE UE lo que centra el debate acerca del marco de referencia en el que se inserta la medida, en especial en lo que atañe a los objetivos que justificarían la misma.

Por otro lado, queda acreditada la selectividad del régimen de exención descrito, si bien es preciso que el análisis de esta circunstancia se apoye en la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas<sup>50</sup>. Evaluando si se está favoreciendo o no a unas determinadas empresas frente a otras (como era el caso en la sentencia *Adria-Wien*) atendemos a si se encuentran en una “situación fáctica y jurídica comparable”. Como veíamos, en este caso la circunstancia que determina la aplicación de la exención es la sujeción al RCDE UE, alejándose por tanto de la consideración como generales de las medidas “de pura técnica fiscal”<sup>51</sup>.

Pues bien, quedando clara la consideración como ayuda de estado en los términos del artículo 87 TCE (107 TFUE) de la medida tratada, no queda sino analizar su compatibilidad con el mercado común, de acuerdo con los ya expuestos criterios del apartado 3 del mencionado artículo<sup>52</sup>.

De esta forma, recuerda la Comisión, es preciso comprobar los efectos positivos de la medida en cuestión sobre el pretendido objetivo de interés común, que, en este caso, se trata de identificar con la protección medioambiental. Para ello, recurre una vez más a la Directiva sobre imposición de la energía. Por tanto, procede, además, evaluar la efectiva relación de la medida con un objetivo medioambiental. Llama especialmente la atención a este respecto el hecho de que la propia Comisión señale que la medida en sí misma tiene como objetivo la liberación de cargas fiscales de unas determinadas empresas si bien, añade, ello no implica que se consigan igualmente los beneficios medioambientales previstos<sup>53</sup>.

---

<sup>50</sup> Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. DO C 384 de 10.12.1998.

<sup>51</sup> La Comunicación citada *supra* define una medida de “pura técnica fiscal” de la siguiente manera: “*fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal*” (punto 13).

<sup>52</sup> En este caso, el punto en que centramos nuestra atención es la letra c) del apartado 3 del artículo 87 TCE (107 TFUE). En él se hace referencia al desarrollo de actividades o regiones, sin con ello alterar las condiciones de los intercambios en forma contraria al “interés común”, razón por la cual es este concepto el que centra el debate.

<sup>53</sup> La manera en que se produce este efecto positivo, en opinión de la Comisión, es a través de la consecución de la “*posibilidad de introducir o mantener unos niveles impositivos superiores a los mínimos comunitarios*”

La segunda condición con la que deben cumplir las medidas impositivas en estas circunstancias es el respeto a la legislación comunitaria en materia fiscal<sup>54</sup>. Así, en tanto se respeten los niveles mínimos de imposición establecidos en la Directiva sobre imposición de la energía, ya sea en forma de un impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> o en forma de otro impuesto sobre la energía, considera la Comisión, cabe autorizar medidas fiscales en este ámbito que supongan una distorsión de la competencia como en este caso. Recordemos que la exención planteada por Dinamarca supone una verdadera ventaja competitiva para las empresas incluidas en el RCDE UE, que de no ser porque se dan el resto de las circunstancias aquí descritas, no podría ser declarada compatible con el mercado común.

En cualquier caso, la Comisión autoriza finalmente la aplicación de la medida, si bien determina que deberá hacerse en los términos específicos de los niveles mínimos fijados para la imposición del consumo energético de cada beneficiario<sup>55</sup>.

## 2.4 CASO “ADRIA-WIEN”<sup>56</sup>

Analizamos a continuación un caso que constituye un auténtico referente en la materia a cuyo estudio dedicamos esta obra: la imposición de la energía y su relación con la defensa de la competencia en el marco comunitario. Hemos podido comprobar a través del asunto que detallábamos en el epígrafe precedente, cómo la propia Comisión acude a la sentencia que nos ocupa, no siendo esto una circunstancia puntual<sup>57</sup>. La relevancia del caso *Adria-Wien* se articula, de forma preeminente, en torno a la determinación de las circunstancias que implican el cumplimiento del requisito de selectividad que debe concurrir en las medidas enjuiciadas para ser calificadas como ayudas estatales incompatibles con el

---

*para otras empresas*”. Vid. Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente (2008/C 82/01).

<sup>54</sup> STJUE de 27 de septiembre de 2001 en el Asunto T-184/97, BP Chemicals/Comisión.

<sup>55</sup> Vid. Anexo I de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

<sup>56</sup> STJUE, de 8 de noviembre de 2001 en el Asunto C-143/99 (Adria-Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten), rec. 2001.

<sup>57</sup> El caso *Adria-Wien* es continuamente citado tanto en decisiones de la Comisión como en Sentencias del TJUE, constituyéndose en un pilar jurisprudencial en materia control de ayudas estatales en relación con medidas impositivas sobre la energía (por todas SSTJUE de 5 de octubre de 2006, de 21 de diciembre de 2016, de 20 de noviembre de 2006 y 8 de septiembre de 2011, entre muchas otras).

mercado interior, recogido en el artículo 92 TCE (posterior artículo 87 TCE, actual 107 TFUE).

Pues bien, antes de abordar las principales aportaciones de la resolución a cuyo estudio procedemos aquí, es preciso describir, aunque sea brevemente, las circunstancias concretas del caso. La cuestión llegó al Alto Tribunal como consecuencia de la remisión de dos cuestiones prejudiciales por el Verfassungsgerichtshof<sup>58</sup> el 10 de marzo de 1999, en el marco de una serie de litigios desarrollados entre dos compañías (Adria-Wien Pipeline GmbH, a quien se le denegó la aplicación de la medida objeto de litigio que detallamos más adelante, y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH) y la Finanzlandesdirektion für Kärnten, en la República de Austria. Albergaba la Corte austriaca ciertas dudas acerca de la interpretación de los correspondientes artículos del Tratado en materia de ayudas estatales. En particular, se preguntaba, en primer lugar, si el establecimiento de una devolución parcial de un impuesto sobre la energía solamente a aquellas empresas de las que existiese constancia de que se dedicaban a la producción de bienes corporales principalmente constituye una ayuda de estado en los términos del artículo 92 TCE (actual 107 TFUE); y, en segundo lugar, solicitaba conocer el criterio del Tribunal europeo a cerca de si una medida como la descrita en la primera cuestión debía ser calificada como ayuda estatal en los términos del artículo 92 TCE en caso de aplicarse a todas las empresas, independientemente de su dedicación a la producción de bienes corporales de manera principal o no.

El régimen controvertido se estructura conforme a tres normas: la Ley del impuesto sobre la energía eléctrica, la Ley del impuesto sobre el gas natural y la Ley sobre la devolución de los impuestos sobre la energía, conocidas, respectivamente como “EAG”, “EGAG” y “EAVG” por sus denominaciones en alemán<sup>59</sup>. El punto conflictivo lo representa la previsión por la “EAVG” de una devolución parcial para las empresas productoras de bienes corporales de manera principal de los impuestos sobre la electricidad y el gas natural establecidos en las otras dos normas. Éstas gravan dos aspectos: (1) el suministro de energía eléctrica (o gas natural) que no esté destinado a las empresas distribuidoras de la misma, y (2) el consumo de energía eléctrica (o gas natural) realizado por las empresas

---

<sup>58</sup> El Verfassungsgerichtshof es el Tribunal Constitucional de Austria, cuyas competencias son similares a las del Tribunal Constitucional Español (<https://www.vfgh.gv.at/kompetenzen-und-verfahren/kompetenzen.de.html> ; última consulta: 11/04/2018).

<sup>59</sup> Elektrizitätsabgabegesetz, Erdgasabgabegesetz y Energieabgabenbergütungsgesetz, todas ellas leyes austriacas adoptadas con motivo de la reforma fiscal de Ley de ajuste estructural (Strukturanpassungsgesetz), de 1996 (BGBl 1996, n° 201).

distribuidoras, así como el consumo de energía eléctrica (o gas natural) producida por el propio consumidor o de energía eléctrica (o gas natural) trasladada dentro del ámbito de aplicación territorial del impuesto<sup>60</sup>.

Por consiguiente, se evalúa el carácter selectivo de la aplicación de la devolución del impuesto solamente a empresas productoras de bienes corporales. Comienza el TJUE por recordar, no solamente los fundamentos y elementos principales del mecanismo de control sobre ayudas de estado, sino también el papel que los órganos jurisdiccionales nacionales juegan en dicho sistema.

Así, señala el Tribunal, los órganos nacionales carecen de la competencia para entrar en el análisis de fondo de la compatibilidad de las medidas con el mercado común, competencia que, recordemos, corresponde en exclusiva a la Comisión, con sujeción al control del TJUE<sup>61</sup>. Lo que sí corresponde a los tribunales nacionales es la aplicación de las consecuencias derivadas del incumplimiento de las prohibiciones del ordenamiento comunitario cuando se trata de ayudas estatales, como, por ejemplo, hacer efectiva la devolución de las ayudas concedidas ilícitamente.

Aclarado este extremo, podemos centrarnos finalmente en la configuración del concepto de selectividad que aporta la sentencia *Adria-Wien*. En primer lugar, recordando el tenor literal del entonces artículo 92.1 TCE (107.1 TFUE) que determina la necesidad de que la medida favorezca la posición de “determinadas empresas o producciones”, establece que la aplicación de una medida a todas las empresas, sin distinción, como es el caso planteado en la segunda cuestión prejudicial, no constituye una ayuda de estado, al no conceder un trato selectivo a ninguna empresa frente a las demás.

Ahora, cuestión bien distinta constituye la primera cuestión planteada, que atañe a la devolución de los impuestos descritos *supra* prevista por la EAVG exclusivamente para empresas productoras de forma principal de bienes corporales.

Como avanzábamos, no es necesario que una ayuda estatal favorezca a una empresa en particular exclusivamente, bastará con que la selectividad se predique de una categoría. En este sentido, es esta sentencia la que establece el criterio del marco de referencia detallado en el caso danés<sup>62</sup> al declarar que el examen debe realizarse respecto de “otras

---

<sup>60</sup> *Vid.* Punto 4 de la STJUE, de 8 de noviembre de 2001 en el Asunto C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten*), rec. 2001.

<sup>61</sup> *Vid.* Artículo 108 TFUE.

<sup>62</sup> *Vid.* Epígrafe precedente.



empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión”<sup>63</sup>. Adicionalmente, se hace hincapié en la irrelevancia de la situación particular del beneficiario de la ayuda con carácter previo a la aplicación de la medida. Así, por ejemplo, si una medida es considerada selectiva, no importará el hecho de que *de facto* la situación de la empresa beneficiaria se haya visto perjudicada<sup>64</sup>.

Las alegaciones del gobierno austríaco, consistentes en aducir que tanto la existencia de un gran número de empresas beneficiarias, como la diversidad e importancia de los sectores afectados por la medida la justificarían como medida general de política económica son palmariamente rechazadas por el Tribunal, al igual que aquellas basadas en el fundamento ecológico de la reforma impositiva que introducen el sistema controvertido. En relación con esto último señala que no es posible justificar el trato diferenciado que las productoras de bienes corporales, en tanto que el consumo energético de las prestadoras de servicios es igualmente nocivo para el medio ambiente.

En definitiva, la respuesta la primera cuestión prejudicial planteada no puede ser sino afirmativa; la aplicación del régimen de devolución de los impuestos establecidos en la EAG y la EGAG solamente a las empresas productoras de bienes corporales supone una ayuda estatal, en tanto selectiva.

---

<sup>63</sup> Hemos tenido ocasión de comprobar cómo estas palabras, recogidas en el punto 41 de la sentencia *Adria-Wien*, son citadas literalmente en múltiples casos y, en particular, en el relativo a la devolución del impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuotas en la industria en Dinamarca, cuyo análisis en detalle efectuábamos en un epígrafe anterior (Decisión de la Comisión, de 17 de junio de 2009, relativa a la ayuda estatal C 41/06 (ex N 318/A/04), lo cual nos permite formarnos una idea acerca del alcance de la importancia de esta jurisprudencia.

<sup>64</sup> *Vid.* STJUE de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión (57/87), rec. 2855, punto 10.

### 3 APLICACIÓN EN ESPAÑA

Del mismo modo que hemos hecho un breve recorrido por algunas muestras de jurisprudencia y doctrina comunitarias en relación con la situación en diferentes Estados miembro, analizamos a continuación un caso que se planteó en relación con España, la exención del Impuesto Especial para los Biocarburantes.

Nos encontramos aquí ante un caso en que la medida objeto de estudio fue efectivamente aprobada por la Comisión en el momento de su implantación<sup>65</sup>. El régimen ha sido incluido en sucesivos ejercicios de control entre 2009 y 2011, que constituyen procedimientos por medio de los cuales la Comisión comprueba la correcta aplicación de este tipo de medidas por los Estados miembro. Fue a raíz de los datos extraídos como consecuencia del proceso de investigación desarrollado en uno de estos procedimientos que surgieron dudas acerca de la aplicación de una determinada exención por parte de las autoridades de nuestro país. Analizamos aquí, en definitiva, un buen ejemplo de medida fiscal relacionada con la protección del medio ambiente, susceptible de ser considerada una ayuda de Estado.

Pues bien, en el procedimiento iniciado con ocasión de la notificación inicial efectuada por España en 2004, podemos comprobar, una vez más, qué constituye una auténtica ayuda de Estado, ya que no existe duda acerca de la concurrencia de los requisitos de selectividad, concesión por el Estado y falseamiento de la competencia<sup>66</sup>. No obstante, el análisis de los caracteres específicos, así como de las razones que subyacen a la adopción de la medida, determinan la calificación de la misma como compatible con el mercado común por parte de la Comisión.

Lo que aquí resulta de especial interés es el estudio exhaustivo que se lleva a cabo de la normativa sobre medio ambiente en el ámbito comunitario que justifica la decisión favorable de la Comisión. En primer lugar, el objetivo de protección del medio ambiente mediante el impulso del consumo de energías renovables<sup>67</sup> queda acreditado en los

---

<sup>65</sup> Decisión de 6 de junio de 2006 (ex NN 61/04) – Impuesto sobre los áridos, implementado por el Reino Unido.

<sup>66</sup> El cumplimiento de los requisitos es claro, pues, en primer lugar y como veíamos *supra*, la reducción de ingresos fiscales entra dentro de lo considerado como ayuda concedida por el Estado y, en segundo lugar,

<sup>67</sup> La Comisión señala la importancia de este objetivo en la Comunidad Europea haciendo referencia a documentos como el Libro Verde de la Comisión de 1997 sobre fuentes de energía renovables (White Paper of 1997 on Renewable Energy Sources, no disponible en español) COM (1997) 599 final de 26.11.1997, entre otros.

términos del apartado c) del artículo 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (107 del TFUE). Así, debemos atender de manera primordial a las Directrices Comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente<sup>68</sup>, que establecen desde 2001 el marco de referencia en la materia y las que haremos referencia posteriormente en el Capítulo 4. Dado que los biocarburantes constituyen una verdadera fuente de energía renovable, no se aprecia impedimento alguno para que la exención sea autorizada.

A continuación, es preciso describir brevemente la medida ante la que nos encontramos para poder alcanzar una comprensión adecuada de la cuestión. Se trata de la aplicación de un tipo cero en el impuesto español sobre hidrocarburos a una serie de productos específicos dentro de la categoría de los biocarburantes<sup>69</sup>. Es importante destacar que el tipo cero era de aplicación incluso en supuestos de productos combinados, así como con independencia del lugar de procedencia de los mismos. El punto conflictivo en el procedimiento de 2013 se establece, sin embargo, en la aparente sobrecompensación existente para el bioetanol y el biodiésel, lo cual constituye el fundamento para incoar el procedimiento por parte de la Comisión. Ahora bien, para apreciar infra o sobrecompensación en un determinado producto, es preciso tomar en consideración los precios de las materias primas tanto del producto controvertido, como de aquellos con los que se compara. De esta forma, como queda acreditado en este caso, la bajada del precio de las materias primas del resto de carburantes puede generar la apariencia de sobrecompensación de los considerados carburantes “ecológicos”.

Por tanto, concluye la Comisión, no es posible establecer la incompatibilidad del sistema de tipo cero aplicado sobre bioetanol y biodiesel, en virtud de la concurrencia de todos los requisitos precisos para cumplir con el punto c) del apartado tercero del artículo 87 TCE (107 TFUE); en otras palabras, el establecimiento de esta medida no supone un falseamiento de la competencia de tal envergadura que supere el peso de los criterios del citado punto c). España, en definitiva, venía aplicando correctamente una ayuda de Estado que ya había sido autorizada con anterioridad<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Diario Oficial de las Comunidades Europeas C 37, de 3 de febrero de 2001.

<sup>69</sup> El tipo cero en el impuesto para biocarburantes se aplica al alcohol etílico producido a partir de productos de origen agrícola o vegetal (bioetanol), al alcohol metílico obtenido de productos de origen agrícola o vegetal (*vid.* Decisión de la Comisión C(2014) 4530 de 9 de julio de 2014, epígrafe 7).

<sup>70</sup> Decisión de la Comisión C(2014) 4530 de 9 de julio de 2014, epígrafe VI.

Es, por tanto, este supuesto, un buen ejemplo de caso en el que efectivamente se consigue compatibilizar la política medioambiental y de protección de la competencia en el ámbito comunitario, por lo que lo retomaremos más adelante<sup>71</sup>.

En otro orden de cosas y sin ánimo de entrar en un estudio exhaustivo, merece la pena mencionar, por lo llamativo de la conclusión, la controversia suscitada en relación con las medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos vascos en relación al Impuesto sobre Sociedades<sup>72</sup>. Baste señalar, sin entrar en los detalles del caso concreto, que, ante las cuestiones prejudiciales planteadas, el TJUE efectúa un profundo análisis acerca de los criterios<sup>73</sup> que determinan si las entidades infraestatales de los Estados miembros cuentan con capacidad para establecer medidas fiscales más beneficiosas para los contribuyentes de sus territorios, frente a las del régimen común.

Llama la atención cómo, tras indicar las pautas a seguir, el TJUE señala su incompetencia para valorar la distribución de competencias y organización territorial interna de los Estados, proporcionándonos una idea de cómo la complejidad del ordenamiento jurídico español, lejos de facilitar el enjuiciamiento de las ayudas estatales, añade un elemento de dificultad a la cuestión.

Aunque existen otros asuntos de gran calado relacionados con nuestro país en materia de ayudas estatales en el ámbito fiscal, como pueda ser el controvertido sistema de amortización del fondo de comercio, el análisis que esta obra pretende se centra en la incidencia que tiene en el sector energético y medioambiental el control de las medidas que potencialmente distorsionan la competencia en el mercado interior, contexto en el que la jurisprudencia y doctrina administrativa comunitaria respecto a otros Estados probablemente tenga mayor calado. Así, a la hora de afrontar tal asunto no podemos pecar de un localismo excesivo, dejando de lado la jurisprudencia citada con carácter previo. En el ámbito comunitario deberemos atender al resultado del enjuiciamiento de medidas de otros Estados miembro, ya que los criterios aplicados son idénticos e igualmente aplicables en España.

---

<sup>71</sup> *Vid.* Capítulo 4.

<sup>72</sup> STJUE, Sala Tercera, de 11 de septiembre de 2011, C-428/2006.

<sup>73</sup> Declara el Tribunal que las entidades infraestatales deben tener “suficiente autonomía como para constituir un marco de referencia”. Señala tres criterios de autonomía: institucional, en materia de procedimiento y económica y financiera (puntos 84 a 143 de la STJUE citada *supra*).

#### 4 EL DIFÍCIL EQUILIBRIO ENTRE LA DEFENSA DE LA COMPETENCIA Y LA PROTECCIÓN MEDIOAMBIENTAL. LA FISCALIDAD DEL SECTOR ENERGÉTICO

Antes de abordar plenamente la cuestión que aquí interesa, llaman la atención las pertinentes palabras del ex Comisario de Competencia, Joaquín Almunia, en su intervención en el Foro Europeo de Competencia en 2014<sup>74</sup>. A propósito de la necesidad de fomentar lo que considera un sector con un nivel de competencia “vibrante”. Hacía entonces un llamamiento a dejar de apoyar con fondos públicos la producción y utilización de fuentes de energía que han dejado de ser sostenibles, en beneficio de nuevas industrias que desarrollen y potencien el uso de energías renovables. En este sentido, entendía el ex Comisario, las exenciones y compensaciones fiscales necesarias como consecuencia de los mayores costes energéticos que estas nuevas fuentes de energía suponen, a menudo resultan en distorsiones en la competencia del mercado común.

En la misma línea, en el marco del establecimiento de prioridades en el camino hacia un crecimiento sostenible en la Unión, la Estrategia Europa 2020 apuesta por la revisión de la fiscalidad de la energía, en consonancia con el marco de las ayudas estatales, todo ello como instrumentos clave en el proceso integrador del mercado interior<sup>75</sup>.

Pues bien, no podríamos enunciar mejor el problema que aquí entramos a valorar: *¿Cómo se compatibiliza el impulso del empleo de fuentes de energía renovables con la protección de la libre competencia, como pilar básico del mercado común?*

Ahora que ya hemos sobrevolado la situación jurisprudencial y doctrinal de la cuestión de las ayudas de Estado – y más específicamente su aplicación en el sector energético – no sólo en España, sino en el ámbito comunitario en general, podemos valorar debidamente los extremos implicados, así como las normas que regulan el doble juego al que hacíamos referencia *supra*.

---

<sup>74</sup> Almunia, Joaquín, “Fighting for the Single Market,” *European Competition Forum*, Bruselas, Bélgica, 11 de febrero de 2014 (disponible en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-14-119\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-14-119_es.htm) ; última consulta 25/01/2018).

<sup>75</sup> La Estrategia Europa 2020 es una agenda de objetivos a alcanzar en la próxima década, con el fin de avanzar hacia una Unión Europea más competitiva, más integrada, más sostenible y con mayores garantías sociales. Para ello se establecen recomendaciones y propuestas en distintos ámbitos, desde el empleo a la energía o la educación; es un auténtico marco de referencia a largo plazo. Bruselas COM (2010) 2020, Comunicación Europea de 3 de marzo de 2010.

#### 4.1 EL SECTOR ENERGÉTICO Y LA FISCALIDAD APLICABLE. PROBLEMAS Y RETOS

Para poder comprender la cuestión que aquí se aborda, la relativa al control de las ayudas de Estado en el ámbito de la fiscalidad del sector energético, primero es necesario establecer el marco en el que nos movemos; enunciar el funcionamiento de la estructura del sistema fiscal de la energía en nuestro ordenamiento es imprescindible.

Antes de proceder al análisis de la situación fiscal del sector energético, cabe hacer hincapié en lo complejo de la materia. En primer lugar, lo que aquí abordamos toca al menos dos ramas muy específicas del Derecho que se encuentran íntimamente relacionadas entre sí, pese a lo cual no debemos caer en la tentación de asumir que son un solo elemento. Nos centramos en el estudio de la fiscalidad del sector energético mientras tratamos casi indistintamente cuestiones relativas a Derecho Medioambiental. Pues bien, aunque no sean la misma cosa, no es menos cierto que no cabe concebir una actuación energética de ninguna clase sin tomar en consideración las implicaciones y requerimientos medioambientales que de ella derivan y por las que se verá afectada.

Igualmente, abordamos la fiscalidad del sector energético partiendo de la doble consideración de los distintos tipos de tributos como instrumentos al servicio de la política económica de los Estados y como mecanismos para incentivar o penalizar conductas relacionadas con el medio ambiente. De hecho, llama la atención cómo, especialmente en nuestro entorno – el europeo – la imposición energética es un recurso muy socorrido; según datos de la OCDE<sup>76</sup>, de los quince países que mayor volumen de ingresos obtienen a través de impuestos relacionados con la energía, doce pertenecen a la Unión Europea. Aunque España no se halle entre ellos, sí encontramos varios ejemplos de medios impositivos relacionados con la energía en nuestro país, entre los que podemos destacar el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre la Electricidad o el Impuesto sobre determinados medios de transporte<sup>77</sup>. Todos ellos se integran además con un interesante sistema de incentivos que se plasma, principalmente, en las deducciones por inversiones medioambientales del Impuesto de Sociedades<sup>78</sup>.

---

<sup>76</sup> OCDE, “Revenues from energy products, % of GDP 2014”, *Environmentally related taxes* (<http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/environmentaltaxation.htm> ; última consulta 12/03/2018).

<sup>77</sup> Impuestos de carácter especial, regulados en los Capítulos VII y IX del Título I y en el Título II, respectivamente, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, sobre Impuestos Especiales.

<sup>78</sup> El régimen detallado de estas deducciones se encontraba regulado en los artículos 33 a 38 del Reglamento del Impuesto (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio) y constituía esencialmente un sistema que

En general – no solamente en España –, estos incentivos en forma de reducción de la carga fiscal de las compañías se manifiestan esencialmente a través de una serie de figuras específicas, entre las que destacan las deducciones sobre la base imponible y sobre la cuota para la inversión en investigación y desarrollo. Adicionalmente, el recurso a aplazamientos del pago del impuesto a través de métodos de amortización acelerada está presente en un gran número de Estados<sup>79</sup>, así como lo es también la utilización de la denominada “*patent-box*”<sup>80</sup>, que fue autorizado por la Comisión en 2008 en virtud de la regulación de las ayudas de Estado. Este último incentivo permite una reducción de hasta un 60% sobre las rentas derivadas de la cesión del uso de una serie de intangibles, permitiendo a las empresas recuperar parte de las inversiones realizadas en I+D+i<sup>81</sup>.

Como sabemos, la investigación y el desarrollo en fuentes de energía menos contaminantes suponen un importante pilar para el establecimiento de las instalaciones y medios necesarios para generalizar el uso de las energías renovables, que hoy en día aún resultan más costoso que recurrir a los combustibles fósiles. Por tanto, la relevancia del sistema de incentivos fiscales en el sector energético no es en absoluto despreciable, si bien su eficacia real a menudo se cuestiona<sup>82</sup>. En este sentido, numerosos expertos abogan por una reforma del sistema fiscal de la energía que contribuya a alcanzar mayores niveles de introducción de las energías consideradas limpias, en el llamado “proceso de descarbonización”<sup>83</sup>.

Por otro lado, resulta extraordinariamente llamativo cómo numerosos e importantes socios comerciales de la UE, miembros de la OCDE carecen de regímenes de prohibición de ayudas de Estado tan rigurosos como el nuestro o simplemente no cuentan con nada

---

incentivaba el desarrollo y construcción de “instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente”, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto de Sociedades (Ley 27/2014).

<sup>79</sup> Las bonificaciones (“*tax credits*”) permiten deducir cantidades concretas del total de la deuda fiscal que un contribuyente tiene con el Estado mientras que las deducciones (“*tax allowances*”) reducen el importe de la base imponible, antes de aplicar el tipo de gravamen. *Vid.* Pérez Bernabéu, B., “R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aids Rules”, *European Taxation*, mayo, 2014, p. 180.

<sup>80</sup> Sistema introducido en España con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

<sup>81</sup> Mas, M., “España – Patent Box y deducciones fiscales por I+D+i”, *Garrigues Opina*, octubre, 2017 ([http://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/espana-patent-box-y-deducciones-fiscales-por-idi](http://www.garrigues.com/es_ES/noticia/espana-patent-box-y-deducciones-fiscales-por-idi) ; última consulta 17/03/2018).

<sup>82</sup> Villar Ezcurra, M., “Cuestiones de Eficiencia, Eficacia y Legalidad Comunitaria Europea en el Proceso hacia un Modelo de Fiscalidad de la Energía”, *Revista Quincenal Fiscal*, nº 5, 2013, p. 33.

<sup>83</sup> Comisión de Expertos sobre Escenarios de Transición Energética, “Análisis y propuestas para la descarbonización”, *Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital*, 2018, p. 279.

similar en la actualidad, si bien se está avanzando en la adopción del Proyecto BEPS<sup>84</sup> en el ámbito OCDE<sup>85</sup>. Este programa busca contribuir a la reducción del aprovechamiento de las diferencias existentes entre los distintos sistemas fiscales, por lo que se puede apreciar una cierta voluntad de alcanzar niveles razonables de igualdad entre distintos Estados, tal como sería deseable en materia de ayudas estatales.

La competitividad de la industria europea se ve gravemente afectada por las políticas acerca de los impuestos sobre productos energéticos y electricidad (e indirectamente, por tanto, por la actuación del mecanismo “anti-ayudas estatales”), ya que el coste energético es un aspecto fundamental para las empresas a la hora de decidir la localización de sus instalaciones, llegando a producirse un problema de deslocalización<sup>86</sup>.

Del mismo modo, este problema está íntimamente relacionado con el célebre fenómeno de las *fugas de carbono*, en virtud del cual la presión para reducir las emisiones de CO<sub>2</sub> en algunas regiones simplemente se traduce en el aumento de las mismas en otros países que no actúan del mismo modo, ya que las empresas optan por trasladar sus actividades a aquellos enclaves donde no existen costes derivados de la protección medioambiental<sup>87</sup>.

Si a esto le añadimos la intensa presión fiscal existente para las empresas, materializada en los distintos impuestos relacionados con la energía que señalamos en esta obra, es fácil apreciar que la actual situación es una fuente potencial de grandes desventajas competitivas de los países UE frente a otros competidores por las inversiones industriales. Hay quienes incluso plantean que la regulación europea de las ayudas de Estado podría suponer un obstáculo para el progreso en I+D+i de la región<sup>88</sup>.

Con todo, al observar el ordenamiento fiscal entorno a la energía, comprobamos que nos encontramos ante un entramado que presenta un número más elevado de lo deseable de problemas. Entre ellos sin duda destaca el conocido como déficit tarifario, problema que no podemos entender sin relacionarlo con el impacto en los costes y precios para

---

<sup>84</sup> BEPS o “*Base Erosion Prevention System*” es un plan de acción relativo a la “erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciado por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales”. *Vid. OCDE, 10 Preguntas sobre BEPS*, 2015, pregunta 1.

<sup>85</sup> Luján, R., *EU State Aid Law and National Tax Rulings*, European Union, Brussels, 2015, p. 6.

<sup>86</sup> Villar Ezcurra, M., “El control de ayudas de Estado como límite a la competencia fiscal”, *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, p. 311.

<sup>87</sup> Hinojo González, P., “El problema de las “fugas de carbono” y las opciones para afrontarlo”, *Cambio Climático: Aspectos Económicos e Internacionales*, *Revistas ICE*, septiembre-octubre, nº 862, 2011, p. 111.

<sup>88</sup> Pérez Bernabéu, B., “R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aids Rules”, *European Taxation*, mayo, 2014, p. 188.



consumidores y distribuidores<sup>89</sup>. Además, es notoria la falta de armonización que existe tanto a nivel comunitario desde un punto de vista regulatorio, como en propio plano interno de nuestro país entre las distintas Administraciones y los impuestos y tributos propios de cada una, circunstancia que no es sino fuente de constantes conflictos y controversias. A modo de ejemplo, no podemos dejar de hacer referencia a la cuestión prejudicial resuelta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a propósito del régimen de deducciones sobre la cuota en el Impuesto de Sociedades en los Territorios Históricos del País Vasco, donde, recordemos, el Alto Tribunal vino a decir que la interpretación de la complejidad de la organización territorial del Estado español no era asunto de su competencia<sup>90</sup>.

Por todo ello, no es descabellado concluir que existe una manifiesta carencia de eficacia y eficiencia en el sistema apreciable igualmente en la falta de coordinación que se hace patente entre los distintos Estados miembros y la propia Unión. Sería recomendable, en este sentido, un mayor apoyo económico al uso y producción de energías renovables más allá de la eólica, sin dejar de lado la sostenibilidad del sistema financiero público, todo ello a través de un sistema fiscal que revista una más que necesaria coherencia. La razón que determina esta necesidad es la importante diferencia en términos de coste que para las empresas supone el uso de energías limpias en lugar de otras fuentes más contaminantes, ya que no es fácil asumir las inversiones necesarias para poner en marcha instalaciones que permitan reducir las emisiones contaminantes<sup>91</sup>.

En este contexto nos acercamos un poco más a nuestro tema axial. ¿Es posible que la solución se encuentre, efectivamente, en la financiación del sistema mediante medidas fiscales? El legislador nacional parece apostar por una respuesta afirmativa cuando la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, tiene como objetivo “*armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad*”, como se indica en su Preámbulo. Este cuerpo legal incorpora múltiples medidas que abarcan desde nuevos impuestos para incentivar

---

<sup>89</sup> El déficit tarifario se puede definir como la diferencia entre los costes de mercado y los costes efectivamente reconocidos, o lo que es lo mismo, la diferencia entre los costes que las empresas eléctricas soportan y lo que efectivamente ingresan. *Vid.* Decisiones de la Comisión de 4 de febrero de 2014 relativas a la medida de tarifas eléctricas españolas (ex NN 66/06) aplicada por España [distribuidores (SA 36559) y consumidores (SA 21817)] (C3/07).

<sup>90</sup> *Vid.* Capítulo 2, epígrafe 2.2, a propósito de la STJUE, Sala Tercera, de 11 de septiembre de 2011, C-428/2006.

<sup>91</sup> Linares Llamas, P., “Eficiencia Energética y Medio Ambiente”, *Economía y Medio Ambiente*, ICE, nº 847, 2009, p.79.

conductas, a exenciones, bonificaciones y otras reducciones de la deuda fiscal para fomentar la consecución de objetivos ambientales<sup>92</sup>.

Pues bien, la preocupación por el incremento de las inversiones que permitan el desarrollo de instalaciones más eficaces energéticamente, así como más respetuosas con el medio ambiente, vía limitación de emisiones nocivas para la atmósfera no es exclusiva del ordenamiento jurídico español. De hecho, no son en absoluto despreciables los esfuerzos llevados a cabo en el ámbito comunitario en esta línea. En particular, debemos referirnos, ahora ya en mayor profundidad, a la Estrategia Europa 2020, que sienta las bases y metas a alcanzar durante la próxima década en cuanto a inversión en I+D+i se refiere, en el contexto comunitario. Esta agenda de objetivos sitúa la investigación, el desarrollo y la innovación en el centro de la estrategia de crecimiento sostenible de la Unión (de hecho, el artículo 179.1 TFUE reconoce la consideración de interés general de la Unión la inversión en I+D+i), guardando esa idea de sostenibilidad una íntima relación con la protección del medio ambiente y el uso de energías renovables.

A pesar de todo, es indudable que la capacidad de las medidas impositivas para servir a fines no financieros – como la protección del medio ambiente o el fomento de la utilización de determinadas fuentes de energía – no solamente se aprecia desde un punto de vista práctico, sino que viene recogida en nuestras normas más elementales. Así, en términos generales y a nivel estatal, la propia Constitución prevé la planificación económica para atender a las necesidades colectivas, al tiempo que reconoce el derecho a “*disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona*” y el deber de conservar dicho medio ambiente<sup>93</sup>. De esta forma podemos afirmar que la protección ambiental constituye uno de los principios rectores de las políticas sociales económicas en nuestro país y, por su puesto, en el conjunto de la Unión Europea. Más aún, no cabe desligar este objetivo de la “fiscalidad ecológica de la energía”, ya que, solamente echando un vistazo al tipo de instrumentos utilizados para potenciar actitudes ecológicas en relación con la energía en consumidores y empresarios por igual, podemos comprobar la innegable relevancia del sistema tributario<sup>94</sup>.

---

<sup>92</sup> SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 4 de marzo de 2015, rec. 155/2013.

<sup>93</sup> *Vid.* Artículos 131.1 y 45 CE.

<sup>94</sup> Es importante recordar que el sistema tributario no se compone exclusivamente de impuestos; cuenta con otra serie de instrumentos igualmente utilizados para la consecución de los objetivos que aquí abordamos. Entre dichas herramientas podemos citar a modo de ejemplo: contribuciones especiales por el establecimiento de servicios que disminuyen el riesgo ambiental de las empresas del sector energético, impuestos sobre emisiones contaminantes, beneficios fiscales a las energías “verdes”, cánones por el uso

Como venimos señalando a lo largo de esta exposición, las medidas fiscales son instrumentos muy socorridos en este sentido, pues permiten crear eficaces sistemas de incentivos. El problema, como veremos a continuación, reside en que estos sistemas son susceptibles de distorsionar el delicado entorno competitivo existente en la Unión y, en consecuencia, ser calificados como ayudas de Estado incompatibles con el mercado común<sup>95</sup>.

En definitiva, tras un somero análisis del sistema fiscal que rodea nuestra esfera energética – sistema que abarca normativa sectorial, normativa de carácter general, perteneciente a todos los niveles jerárquicos de nuestro ordenamiento y, particularmente en el caso español, normativa propia de todos los niveles territoriales implicados – podemos afirmar que la compatibilización de todos los extremos relacionados resulta manifiestamente problemática, dada la complejidad de todo ello. Por este motivo, resulta imprescindible considerar todos y cada uno de los aspectos señalados de manera conjunta.

Así resulta, además, de una de las normas con mayor trascendencia para el asunto que nos ocupa, la Directiva sobre el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad<sup>96</sup>. Este texto normativo recoge, en el apartado segundo de su artículo 4, un concepto que se repite a menudo en el marco de las decisiones acerca de la compatibilidad de las medidas fiscales en el sector energético con el mercado común: el “nivel de imposición”. Esta noción llama a tener en cuenta la “*acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA)*” cuando abordemos la evaluación de una medida impositiva concreta. Como consecuencia, y teniendo en cuenta que éste es el criterio seguido por la Comisión a la hora de tomar decisiones al respecto<sup>97</sup>, deberemos prestar especial atención a situaciones en las que un impuesto determinado se complementa con otros tributos que gravan hechos imposables distintos, pero

---

de infraestructuras de transporte contaminantes, tarifas especiales derivadas de emisiones contaminantes que excedan los límites permitidos (Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la Unión Europea, *vid.* Nota 44. En este sentido, *vid.* Villar Ezcurra, M., “Cuestiones de Eficiencia, ...”, cit. p. 31.

<sup>95</sup> Pérez Bernabéu, B., “R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aids Rules”, *European Taxation*, mayo, 2014, p.178.

<sup>96</sup> Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

<sup>97</sup> *Vid.* Epígrafe 2.3 relativo al asunto de la Medida para la devolución del impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuotas de industria en Dinamarca (Decisión de la Comisión, de 17 de junio de 2009 (C(2009) 4517)).

estrechamente relacionados con él, configurando así el “nivel de imposición” que debe ser considerado en el análisis<sup>98</sup>.

En conclusión, no es de extrañar que los procedimientos de comprobación de compatibilidad llevados a cabo por la Comisión se extiendan en el tiempo durante varios años, ya que las implicaciones a valorar se encuentran diseminadas por múltiples niveles y planos jurídicos.

En el epígrafe siguiente analizaremos esta labor más profundamente, sin apartarnos del absolutamente necesario estudio de la casuística existente en la materia. No podemos olvidar que la innovación en torno a las fuentes de energía y la protección del medio ambiente son una piedra angular del avance hacia una Unión Europea sostenible a largo plazo<sup>99</sup> y que, como hemos visto, los Estados buscan fomentar conductas compatibles con dichos objetivos con los instrumentos a su alcance, siendo uno de los primordiales el sistema fiscal.

## 4.2 EL CONTROL DE LAS AYUDAS ESTATALES

### 4.2.1 *Introducción*

Como consecuencia de su condición de competencia compartida, el desarrollo de la política medioambiental en la Unión Europea depende, en parte, de cómo cada Estado miembro tenga a bien acercarse a la consecución de los objetivos comunes. Esto, sin duda, es fuente de conflicto, siendo uno de los primordiales la interferencia con el mercado interior<sup>100</sup>. En este sentido, recordemos, la prohibición de la adopción de ayudas estatales incompatibles con el mercado común recogida en el artículo 107 TFUE descansa en el afán comunitario de velar por la libre competencia dentro de sus fronteras. Como hemos visto, las medidas fiscales no escapan a esta restricción.

---

<sup>98</sup> La imposición sobre el valor de la energía no puede ser considerada sin tener igualmente en cuenta los demás instrumentos tributarios que gravan aspectos como la importación de productos energéticos o incluso otras actividades relacionadas. *Vid.* Villar Ezcurra, M., “Cuestiones de Eficiencia, ...”, cit. p. 42.

<sup>99</sup> Sánchez, V.M., *et al.*, *Derecho de la Unión Europea*, Huygens Editorial, 2010, p. 279.

<sup>100</sup> *Vid.* Artículo 4, apartado 2 del TFUE. Tanto el mercado interior como la política de medio ambiente constituyen competencias compartidas, es decir, si bien la normativa comunitaria desplaza la regulación interna, ello no impide el ejercicio, por parte de los Estados miembros, de sus propias competencias nacionales.

Así las cosas, a la hora de implantar medidas impositivas ambientales, los Estados miembros deben respetar las previsiones de Derecho de la Unión en materia de competencia y protección del mercado interior. No solamente deben evitar caer en el establecimiento de ayudas de Estado ilícitas, sino también procurar no discriminar productos provenientes de otros Estados miembros a través de su gravamen. En este sentido se pronunció ya en 1998 el Tribunal de Justicia a propósito de una cuestión planteada con motivo de la adopción de un impuesto sobre la electricidad importada en Finlandia. El régimen se activaba tanto en caso de importación de países extracomunitarios como miembros y era susceptible de suponer una menor presión fiscal sobre la electricidad producida dentro de las fronteras finlandesas. El Tribunal se opuso a ello, sobre la base de defender la libre circulación de mercancías<sup>101</sup>.

#### *4.2.2 El régimen de las ayudas estatales y la fiscalidad del sector energético*

A la hora de establecer instrumentos cuya apreciación de incompatibilidad resulta absolutamente plausible, no es suficiente con que la norma que introduce una deducción, una exención o cualquier otra forma de reducción de carga fiscal a modo de incentivo – o de incremento como forma de penalización – recoja en su exposición de motivos o preámbulo una retahíla de explicaciones acerca de cómo esa medida constituirá la panacea contra la ineficiencia energética, la contaminación y la falta de generalización del uso de energías limpias. Para que los instrumentos fiscales pasen el filtro de considerar que propician la consecución de objetivos generales es preciso demostrar que no se trata de impuestos meramente recaudatorios, al servicio de la política económica del país. Para determinar esto, el Tribunal Constitucional nos da una serie de claves a tener en cuenta: (1) que exista conexión entre el medio y el fin (es decir, que mediante el gravamen de que se trate se coadyuve a reducir el problema – en este caso, el impacto ambiental) y (2) que no sirva a objetivos vagos y generales, sino que presente medidas concretas que sirvan a fines precisos, siendo el destino de los fondos recaudados a la financiación de proyectos relacionados solamente un elemento indicativo más<sup>102</sup>. Lo que busca la Comisión en sus

---

<sup>101</sup> STJCE, de 2 de abril de 1998 (C-213/96).

<sup>102</sup> SSTC 168/2004, de 6 de octubre y 179/2006, de 13 de junio.

procedimientos es, en definitiva, que los impuestos que afectan a la competencia contribuyan verdaderamente a la consecución de los fines enunciados.

Dicho esto, hoy en día existen otros dos textos cruciales al efecto: las nuevas Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020<sup>103</sup> y el Reglamento General de Exención por Categorías<sup>104</sup>.

En el primero de ellos encontramos una detallada relación de pautas y líneas de actuación relativas a las ayudas estatales permitidas y no permitidas en el contexto de su compatibilidad con el mercado interior, así como una guía de los criterios empleados para evaluar dicha compatibilidad en el marco del artículo 107.3 c) TFUE.

Así pues, la premisa fundamental es la siguiente: las ayudas estatales se considerarán compatibles cuando “*den lugar a una mayor contribución a los objetivos medioambientales o energéticos de la UE sin afectar desfavorablemente a las condiciones comerciales en una medida contraria al interés común*”<sup>105</sup>. Se traza con esto una fina frontera entre lo que un Estado miembro puede y no puede implantar. Se intenta aportar cierta claridad a la cuestión a través del establecimiento de principios comunes de evaluación. Entre los siete principios enunciados destacamos los siguientes: (a) la contribución a un objetivo bien definido de interés común, de conformidad con el 107.3 c) TFUE, (b) la idoneidad, (c) la proporcionalidad de las ayudas, que deberán ser “mínimas” y (d) evitar efectos negativos importantes sobre la competencia y el comercio entre Estados miembros. Todos estos puntos revisten un nivel de vaguedad que a menudo supone problemas interpretativos, como hemos podido comprobar en nuestro análisis de la casuística comunitaria.

De hecho, llama la atención este último aspecto en relación con el caso *British Aggregates*, donde, recordemos, la Comisión vino a concluir que no solamente no se alcanza el objetivo de interés común (la protección medioambiental), sino que se propician prácticas perjudiciales para el medio, todo ello sin que cupiese duda de que efectivamente se trataba de una ayuda estatal susceptible de distorsionar la competencia.

---

<sup>103</sup> Comunicación de la Comisión, de 28 de junio de 2014, Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (2014/C 200/1). Este texto ha tenido varias versiones a lo largo del tiempo, por lo que las Directrices a las que se hace referencia en el caso ÖSG (*vid.* Epígrafe 2.2) son de 1 de abril de 2008, aunque el contenido es muy similar.

<sup>104</sup> Reglamento (UE) N° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

<sup>105</sup> *Vid.* Capítulo 3 de las Directrices para el periodo 2014-2020.

En definitiva, la regulación de la imposición de los áridos ni era idónea, ni evitaba efectos negativos importantes sobre el comercio y la competencia, a juicio de la Comisión, a pesar de haber sido concebida, en principio, por el Reino Unido como instrumento de protección del medio ambiente<sup>106</sup>. A pesar de todo, este caso nos brindaba cuatro interesantes circunstancias que es necesario verificar para entender cumplidos los requisitos de compatibilidad en términos del apartado 3 b) del artículo 107 TFUE<sup>107</sup>.

Otro aspecto que merece la pena destacar de este texto es la relación de definiciones que incorpora, ya que contiene una especialmente relevante aquí: “impuestos medioambientales”<sup>108</sup>. Por otro lado, y entrando ya a valorar el segundo texto al que hacíamos referencia – el Reglamento General de Exención por Categorías (en adelante RGEC) – no podemos afirmar que un texto sea reiterativo del otro, aun cuando ambos recogen la misma definición<sup>109</sup>. La razón para ello es que el RGEC es un cuerpo normativo que regula aspectos distintos. Su principal aportación es el establecimiento de una serie de casos en los que es posible evitar la obligación de notificación previa de ayudas estatales, entre las que se encuentran algunas relacionadas con el medio ambiente.

Es más, el RGEC hace referencia expresa en su artículo 44 a la Directiva sobre la imposición de la energía, al regular las condiciones necesarias para declarar *compatibles* las ayudas de Estado en forma de impuestos medioambientales. Así, el Reglamento declara expresamente el encaje de estos impuestos en el artículo 107.3 TFUE, siempre que se respeten los requisitos establecidos en el propio reglamento (véanse umbrales económicos, transparencia, efecto incentivador y publicación e información)<sup>110</sup>. El artículo 44.2 RGEC obliga además a que se respete la norma recogida en la Directiva, según la cual, para que una medida resulte aceptable, los sujetos afectados deberán continuar pagando al menos el “nivel mínimo de imposición”, que como veíamos a

---

<sup>106</sup> Vid. Epígrafe 2.1 y Decisión Final de la Comisión, de 27 de marzo de 2015, en el procedimiento de Ayuda Estatal SA 34775 (2013/C) (ex 2012/NN).

<sup>107</sup> Vid. Epígrafe 2.1. Estas pautas, aunque traídas a colación respecto al apartado b) del 107.3 TFUE, no distan mucho de lo propugnado en las Directrices a propósito del apartado c), conformándose, por tanto, unos criterios cada vez más consolidados, aunque igualmente vagos.

<sup>108</sup> El punto (15) del epígrafe 1.3 (“Definiciones”) de las Directrices define “impuesto medioambiental” como *toda exacción con una base imponible específica que tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea gravar determinadas actividades, bienes o servicios, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente.*

<sup>109</sup> Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, Sala Quinta, de 11 de diciembre de 2014 (apartado 202).

<sup>110</sup> Vid. Capítulo I del RGEC.

propósito del caso del impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> en Dinamarca, debe entenderse respecto al “marco de referencia”<sup>111</sup>.

Por tanto, aunque se refieran a problemáticas ligeramente distintas, sí es cierto que los criterios de la Comisión, plasmados en las Directrices, y el Reglamento convergen en los puntos esenciales de las ayudas estatales en forma de impuestos medioambientales, del mismo modo que son complementarios con lo establecido en la Directiva en relación con la imposición de la energía y la electricidad.

A continuación, debemos detenernos en el ámbito de aplicación de estas normas, es decir, ¿sobre qué tipo de impuestos e instrumentos afines despliegan sus efectos? Aunque pudiera parecer una pregunta sencilla, para la cual la respuesta parece ser, simple y llanamente, “sobre los impuestos medioambientales”, el caso ÖSG es una muestra de cómo no es cuestión tan sencilla<sup>112</sup>. En particular, en el caso del impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> danés se centra la atención, no tanto en que se trate de un impuesto medioambiental, sino en que el mismo produzca efectos medioambientales, matiz que, aun siendo sutil, puede llegar a marcar la diferencia.

En primer lugar, establezcamos los distintos tipos de medidas ante los que podemos encontrarnos. Por un lado, es necesario diferenciar los tributos fiscales de los parafiscales y, por otro, los impuestos armonizados de los no armonizados. Las Directrices resultan de aplicación únicamente a los impuestos armonizados, quedando fuera de su ámbito las tasas parafiscales, tal como declara la Comisión en el caso austriaco, clarificando así el criterio de delimitación del ámbito de aplicación de las Directrices<sup>113</sup>.

Esto resulta de gran importancia, ya que el régimen aplicable a los impuestos sobre la energía y los medioambientales armonizados resulta menos riguroso (o si se prefiere, de menor complejidad probatoria a efectos de ayudas estatales) que el propio de los no armonizados. Cuando se trata de las Directrices, el TJUE admitía que no era necesario demostrar ni que la medida era “indispensable”, ni que era la única que permitía alcanzar los objetivos señalado<sup>114</sup>. Para este segundo grupo los Estados miembros deberán probar todos y cada uno de los extremos establecidos en el 107 TFUE, ya que, como hemos visto, no procede analogía ninguna. Lo mismo ocurre respecto al RGEC, cuyas previsiones se

---

<sup>111</sup> *Vid.* Epígrafe 2.3 y artículos 4.2 y 17 de la Directiva 2003/96/CE.

<sup>112</sup> En el caso austriaco eran controvertidos varios puntos: se planteaba la analogía para aplicar las normas de las medidas fiscales a las parafiscales y lo mismo entre impuestos armonizados y no armonizados.

<sup>113</sup> Villar Ezcurra, M., “Avances en la relación de ...”, cit. p. 10.

<sup>114</sup> STJUE, Sala Quinta, de 11 de diciembre de 2014.



aplican a medidas estrictamente fiscales – al menos en lo que al artículo 44 se refiere – ya sean ambientales o relacionadas con el medio ambiente, quedando rotundamente fuera del régimen las medidas parafiscales.

En definitiva, la actuación conjunta de las normas del RGEC y los criterios de las Directrices busca servir a un triple objetivo de crecimiento sostenible e integrado en el marco de un mercado común competitivo, de autorización y examen previos de las medidas por la Comisión y una más que necesaria racionalización del sistema que permita agilizar la toma de decisiones<sup>115</sup>. Son objetivos, todos ellos, para cuya consecución todavía son necesarios tiempo y trabajo, dada la complejidad del sistema.

En cualquier caso, y de acuerdo con el análisis que se acaba de hacer, así como con la jurisprudencia examinada, las Directrices se erigen en el pilar básico para la apreciación de la compatibilidad de las medidas fiscales relacionadas con el medioambiente<sup>116</sup>.

#### 4.2.3 Evaluación de las medidas

A lo largo del tiempo, la Comisión ha venido utilizando distintas técnicas y pautas a la hora de analizar la compatibilidad de las medidas en los concienzudos procedimientos de ayudas estatales. Por tanto, aunque los pasos a seguir aparezcan recogidos de manera exhaustiva en el artículo 108 TFUE, lo cierto es que las claves de las fases de investigación tanto preliminar como formal se encuentran diseminadas por el entramado de decisiones de la Comisión y sentencias del TJUE que se han ido dictando en los distintos casos.

De hecho, tanta es la importancia de los criterios utilizados en la práctica que se pueden incluso apreciar cambios de tendencia en cuanto a la relevancia de unos y otros aspectos en el análisis de compatibilidad. En el caso *Adria-Wien*<sup>117</sup>, que se enjuició en 2001 y al se hacía referencia en la resolución acerca de la devolución del impuesto sobre emisiones de CO<sub>2</sub> en Dinamarca, por ejemplo, veíamos que se establecían unas líneas a seguir que se centraban en determinar si la medida en cuestión suponía una *excepción* al régimen o

---

<sup>115</sup> Villar Ezcurra, M., “Avances en la relación de ...” cit. p. 13.

<sup>116</sup> Boershertz, D., “Community state aid policy and energy taxation”, *EC Tax Review*, nº 4, 2003, p. 217.

<sup>117</sup> *Vid.* Epígrafe 2.4.

marco de referencia. En el caso *British Aggregates* o AGL<sup>118</sup>, para el cual la última decisión de la Comisión es de 2015, se inicia sin embargo una tendencia distinta. En este asunto la evaluación se centra en si la medida resulta *discriminatoria* respecto al régimen general de referencia. El matiz es importante, ya que, aunque en ambos casos se estudian las implicaciones de todos los elementos del artículo 107 TFUE (u 87 TCE, en su caso), en cada uno se hace recaer el elemento determinante en un extremo distinto.

Actualmente, de los cuatro requisitos primordiales del 107 TFUE, el más crucial es sin duda alguna el de la *selectividad*. Para pasar este filtro, los Estados miembros deberán probar que un impuesto – o ayuda – no favorece particularmente a una o varias empresas frente a las demás. Son aquí muy importantes las aportaciones jurisprudenciales y de la Comisión en torno a nociones como “situación comparable de hecho o derecho”, “justificación por naturaleza del sistema general o común” y “marco relevante de referencia”, puesto que cada caso concreto presenta infinidad de particularidades para las que a menudo es difícil encontrar una solución general.

En este sentido, por ejemplo, el marco de referencia en el caso *British Aggregates* es una medida, mientras que en ÖSG y en el caso danés se refiere al “nivel total de imposición” recogido en la Directiva sobre imposición de la energía y el RCDE UE, señalándose la necesidad de atender a la situación de productos relacionados en el caso de la exención del impuesto especial para los biocarburantes en España<sup>119</sup>.

La selectividad, por tanto, debe entenderse como la falta de generalidad de una medida, siendo el concepto susceptible de múltiples interpretaciones en función del supuesto y el entorno enjuiciados, llegando el propio Tribunal a utilizar indistintamente, en algunos casos los términos “selectividad” y “ventaja”, que, aunque son conceptos afines, no llegan a ser sinónimos<sup>120</sup>.

En definitiva, podemos afirmar que el análisis del marco de referencia es absolutamente vital en todos los casos y supuestos, tal como se hacía patente de manera expresa en el caso danés.

Por último, cabe recordar un extremo en relación con el mecanismo de control de ayudas estatales en general: se trata de un sistema de defensa de la competencia, por lo que la *ratio decidendi* definitiva no será tanto si una medida sirve para cumplir el objetivo que

---

<sup>118</sup> Vid. Nota 105.

<sup>119</sup> Vid. Epígrafes 2.2, 2.3 y 3.1.

<sup>120</sup> Lang, M., “State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ”, *ESTAL*, nº 2, 2012.

pretende el Estado miembro que la implanta, sino, por el contrario, si la misma distorsiona la competencia en el mercado interior. No podemos, en consecuencia, perder de vista la definición misma de ayuda de Estado recogida en 107.1 TFUE.

#### 4.2.4 *El Balancing Test de la Comisión*

No podemos dar por zanjada la cuestión del control de las ayudas estatales y su difícil equilibrio con la consecución de los objetivos de interés general de la Unión sin referirnos a la actuación concreta de la Comisión en los procedimientos, que debe tener en cuenta todos los elementos en juego para poder ponderar adecuadamente el impacto de las medidas que llegan ante ella.

Es lo que se conoce como “*balancing test*” o “test de sopesamiento”<sup>121</sup> y a través de él la Comisión sitúa, en un platillo de la balanza, los efectos positivos proveniente de potenciar la consecución de un objetivo de interés común, la protección del medio ambiente, por ejemplo, y, en el otro, los efectos negativos como son la distorsión del mercado interior y la competencia intramuros de la Unión. En otras palabras, siguiendo lo establecido en el Plan de Acción de ayudas estatales de 2005<sup>122</sup>, es necesario llevar a cabo una ponderación global de los elementos en juego, de la manera más eficiente posible, que actualmente se considera que es el “test de los tres pasos”<sup>123</sup> que venimos enunciando a lo largo de este Capítulo.

Por todo lo expuesto hasta ahora, cerraremos este estudio acerca del control de las ayudas estatales en forma de impuestos a favor del medio ambiente extrayendo de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente de 2001 las exigencias a que debe responder la política de control de estas medidas por parte de la Comisión<sup>124</sup>:

---

<sup>121</sup> Comisión Europea, “Common Principles for an economic assessment of the compatibility of State Aid under article 87.3”.

<sup>122</sup> Plan de Acción de Ayudas Estatales. Menos ayudas estatales con unos objetivos mejor definidos: programa de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005 – 2009 (COM (2005)107 final).

<sup>123</sup> A través de este test la Comisión busca, en primer lugar, el marco de referencia; continúa evaluando la excepción o discriminación que supone la medida estudiada, para finalmente terminar comprobando si existe una justificación suficiente para la implantación de la misma. *Vid.* Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01).

<sup>124</sup> Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente (2001/C 37/03), punto 14, epígrafe C: Política de Control de las Ayudas Estatales y Política de Medio Ambiente.

*“a) por una parte, garantizar el funcionamiento competitivo de los mercados, promoviendo a la vez la realización del mercado interior y una mayor competitividad de las empresas,*

*b) por otra, garantizar la integración de las exigencias de protección del medio ambiente en la definición y la ejecución de la política de competencia, especialmente para fomentar el desarrollo sostenible; en este contexto, la Comisión cree que la integración de los costes ambientales es un objetivo prioritario que se puede lograr por diversos medios tales como los instrumentos de actuación basados en las leyes del mercado o los basados en un enfoque normativo, que constituyen las herramientas más eficaces para alcanzar los objetivos antes descritos.”*

Queda patente, por tanto, en el propio sistema normativo comunitario el doble objetivo del sistema descrito a lo largo de esta exposición; un doble objetivo cuya integración en ocasiones resulta complicada, tal como hemos podido comprobar en nuestro análisis jurisprudencial y doctrinal. En definitiva, el contexto de las ayudas estatales en relación con la fiscalidad de la energía presenta múltiples retos y desafíos de cara al futuro, que debemos afrontar tomando en consideración tanto la importancia de promover un desarrollo sostenible en la Unión, como la necesidad de preservar el sistema de mercado común y libre competencia existente en el interior de las fronteras comunitarias.

## 5 CONCLUSIONES

A partir del estudio de casos reales, de las normas propias de la fiscalidad del sector energético y de la regulación del mecanismo de control de las ayudas estatales relacionadas con objetivos medioambientales hemos podido comprobar la realidad de una dimensión del Derecho que se encuentra en un momento álgido de desarrollo en la actualidad. Más aún, el sector que mayor proporción de crecimiento en el gasto en ayudas estatales acumula en el último año no es otro que la protección medioambiental y el ahorro energético, con un 53% del total por este concepto<sup>125</sup>.

En fin, hemos tenido ocasión de trazar un interesante mapa de situación en torno a una materia que reviste gran complejidad y que, cada vez más, tiene un profundo calado en el desarrollo normativo de la fiscalidad de los Estados miembros, ya sea a nivel nacional o regional. Exponemos a continuación una serie de conclusiones que se pueden extraer al respecto.

### 5.1 LOS EFECTOS SOBRE LA COMPETITIVIDAD DEL CONTROL DE AYUDAS ESTATALES AL MEDIO AMBIENTE

Como claro instrumento de la Comisión para avanzar en el proceso armonizador del ámbito fiscal de la Unión<sup>126</sup>, cada vez se enfoca más la cuestión desde la perspectiva de conductas generales en lugar de medidas concretas, establecidas por un solo Estado miembro en particular, por lo que no son pocos los expertos que reclaman una intensificación de la cooperación reforzada entre los 27 Estados<sup>127</sup>. Veíamos cómo nacía con este objetivo la Estrategia Europa 2020, que aboga por la necesidad de incrementar la inversión en I+D+i de manera integrada y transversal, proporcionando a Europa una

---

<sup>125</sup> El gasto en ayudas estatales se ha incrementado en el último año tanto en términos absolutos como relativos (respecto al PIB). En términos nominales, se produjo un incremento del 5'6% de 2015 a 2016, lo cual nos da una idea de la creciente importancia de este tipo de medidas en la Unión Europea. *Vid.* Dirección General de Competencia de la Comisión Europea, *State Aid Scoreboard 2017: Results, trends and observations regarding EU28 State Aid expenditure reports for 2016*, 29 de noviembre, 2017, p. 2.

<sup>126</sup> Calderón, C. y González, A., "Las Ayudas de Estado en la Legislación de la Unión Europea como Restricción a la Política Fiscal de los Estados Miembros", *Crónica Tributaria*, nº 115, 2005, pp. 59, 60.

<sup>127</sup> Ahner, N., De Hauteclocque, A., Glachant, J-M., "Differentiated integration revisited: EU energy policy as experimental ground for a Schengen successor". *Legal Issues of Economic Integration*, 2012, vol. 39, p. 249; en este sentido, también Villar Ezcurra, M., "Cuestiones de Eficiencia, ...", *cit.* p. 36.

voz única que eventualmente se traduzca en un incremento de la competitividad de la Unión frente a los demás actores internacionales<sup>128</sup>.

En España el problema se agrava, además, en tanto que la combinación de los tributos autonómicos con los estatales, que, aunque gravan hechos imposables distintos acaban recayendo sobre los mismos contribuyentes, provoca que la presión fiscal sea incluso superior a la que resulta de aplicación en Estados donde el sistema se encuentra más y mejor armonizado. No hay más que echar un vistazo a la respuesta del propio TJUE a propósito de este problema en la cuestión de las medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos Vascos en relación al Impuesto de Sociedades<sup>129</sup>; en la misma línea se articulan las recomendaciones de la Comisión de Expertos creada por el Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital, que recuerda que el hecho de que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos ambientales propios tiene un impacto negativo sobre la competitividad de las instalaciones y de cara a los consumidores<sup>130</sup>.

Podemos plantearnos aquí entonces la siguiente pregunta: ¿Dónde se encuentra el equilibrio entre la protección ambiental y el apoyo a la competitividad de la Unión?

Una manera de alcanzar dicho equilibrio es sin duda llevando a cabo una reforma de los sistemas fiscales de este sector, de manera que los recursos se obtengan y distribuyan de una manera más eficaz, sin perjudicar con ello el medio ambiente pecando de ser regímenes en exceso permisivos con las emisiones, por ejemplo.

## 5.2 EXISTENCIA DE CIERTO GRADO DE INSEGURIDAD JURÍDICA

El segundo gran mal del que adolece el mundo de las ayudas de Estado y más aún si nos centramos en aspectos fiscales, es que existe un nivel de inseguridad jurídica para los sujetos implicados absolutamente superior a lo deseable. Ello se manifiesta de diversas formas.

Por un lado, es sorprendente la discrecionalidad interpretativa de la Comisión respecto a extremos tan elementales como el ámbito de aplicación de la Directiva sobre imposición

---

<sup>128</sup> Pérez Bernabéu, B., “R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aids Rules”, *European Taxation*, mayo, 2014, p. 178.

<sup>129</sup> STJUE, Sala Tercera, de 11 de septiembre de 2008, C-428/2006.

<sup>130</sup> Comisión de Expertos sobre Escenarios de Transición Energética, “Análisis y propuestas para la descarbonización”, *Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital*, 2018, pp. 281-282.

de los productos de la energía y de la electricidad. Veíamos que pudo llegar a pensarse que cabía su aplicación a medidas no estrictamente fiscales por analogía en el caso de la austríaca ÖSG, siendo esta pretensión tumbada sin fisuras por la Comisión y el TJUE<sup>131</sup>. Es cierto que las distintas decisiones y sentencias van clarificando algunos puntos, pero sigue habiendo cierto grado de vaguedad, en tanto, como constata la profesora Villar Ezcurra, “los precedentes no son determinantes” y sin duda puede darse que la Comisión modifique sus criterios si así lo estima conveniente en atención a la evolución del mercado común<sup>132</sup>, como de hecho hemos podido observar con los casos *Adria-Wien* y *British Aggregates*, en los que se llevaba a cabo el test de los tres pasos centrando la atención en las nociones de excepción en uno y de discriminación en otro, sin que necesariamente este cambio hubiese sido recogido en ninguna norma de Derecho positivo. ¿Qué pueden esperar Estados y empresas, si el órgano de cuyos criterios depende la apreciación de la licitud de una medida son cambiantes y ello es perfectamente aceptable en el sistema?

Como consecuencia de la “volatilidad” del sistema, en España contamos con un problema adicional derivado de la reciente implantación y modificación de numerosos impuestos ambientales con la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Adicionalmente, varios impuestos existentes en nuestro ordenamiento en la actualidad<sup>133</sup> serían perfectamente susceptibles de no pasar el filtro del control de ayudas estatales, por no respetar la obligación de notificación exigida en el Tratado, pudiendo llegar a darse el caso de ser consideradas medidas selectivas, es decir, de no tratar de manera desigual situaciones que requieren los mismos incentivos<sup>134</sup>.

Además, retomando la referencia a la escasa armonización entre los distintos niveles territoriales en España, cabe plantearse el nivel de atractivo que presenta un Estado que, además de encontrarse en una región donde en cualquier momento medidas incentivadoras pueden ser declaradas ilícitas, no está claro el régimen existente en cada

---

<sup>131</sup> *Vid.* Epígrafe 2.2.

<sup>132</sup> Villar Ezcurra, M., “Avances en la relación ...”, cit. p. 15.

<sup>133</sup> El problema se plantea en relación con impuestos autonómicos sobre emisiones contaminantes y actividades perjudiciales para el medio ambiente. En particular, Villar Ezcurra advierte sobre el caso de los impuestos andaluz y aragonés, que prevén regímenes de no sujeción de ciertas emisiones y que no han sido notificados debidamente (*vid.* Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA 251 de 31/12/2003) y Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 154 de 31/12/2005)).

<sup>134</sup> Villar Ezcurra, M., “Cuestiones de Eficiencia, ...”, cit. p. 40.

territorio autónomo. El nivel de inseguridad que eventuales inversores pueden llegar a percibir es notablemente más alto de lo que sería deseable.

En definitiva, confirmamos a través de esta exposición la complejidad del régimen analizado, así como la dificultad manifiesta que presenta alcanzar un necesario equilibrio entre la regulación fiscal alrededor de la energía y el medio ambiente, y la defensa de la competencia que busca la Comisión Europea en el marco del mercado interior, que, por otra parte, es una de las grandes virtudes, expresión de las libertades fundamentales de la Unión Europea<sup>135</sup>.

---

<sup>135</sup> Sánchez, V.M., *et al.*, *Derecho de la Unión Europea*, Huygens Editorial, 2010, p. 4.



## 6 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### 6.1 OBRAS DOCTRINALES

- Almunia, J., “Fighting for the Single Market,” *European Competition Forum*, Bruselas, Bélgica, 11 de febrero de 2014 (disponible en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-14-119\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-14-119_es.htm) ; última consulta 25/01/2018).
- Báez Moreno, A., “El requisito de la imputabilidad de las ayudas de Estado y su aplicación a los impuestos armonizados: a propósito de la exención del combustible utilizado como carburante en la navegación aérea recogido en la Directiva de la energía”, *Noticias de la Unión Europea. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia*, nº 324, enero 2012, pp. 99-107.
- Bobby, C., “A Method inside the Madness: Understanding the European Union State Aid and Taxation Rulings”, *Chicago Journal of International Law*, vol. 18, n. 1, artículo 5, 2017, pp. 186-215.
- Boershertz, D., “Community state aid policy and energy taxation”, *EC Tax Review*, nº 4, 2003, p. 217.
- Calderón, C. y González, A., “Las Ayudas de Estado en la Legislación de la Unión Europea como Restricción a la Política Fiscal de los Estados Miembros”, *Crónica Tributaria*, nº 115, 2005, pp. 59-69.
- Calderón, J.M., Carmona, N., *et al.*, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Grupo Wolters Kluwer, 2008.
- Comisión Europea, *Principios comunes para una evaluación económica de la compatibilidad de las ayudas estatales en virtud del artículo 87, apartado 3*, 2009.
- Comisión Europea, *Competition: State aid procedures. Factsheet*, European Union, 2013 (disponible en [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/overview/state\\_aid\\_procedures\\_en.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/state_aid_procedures_en.html) ; última consulta 26/01/2018).

- Comisión Europea, *EU ETS Handbook*, European Union, 2015 (disponible en [https://ec.europa.eu/clima/sites/clima/files/docs/ets\\_handbook\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/clima/sites/clima/files/docs/ets_handbook_en.pdf) ; última consulta 21/02/2018).
- Comisión Europea, “State aid: Commission widens scope of the General Block Exemption Regulation – frequently asked questions”, *Fact Sheet*, MEMO/17/1342, 2017 (disponible en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-17-1342\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-1342_en.htm); última consulta 3/02/2018).
- Comisión de Expertos sobre Escenarios de Transición Energética, “Análisis y propuestas para la descarbonización”, *Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital*, 2018.
- DeNovio, N. J., Righini, E. y Nonken Gibbs, N., “State Aid: What It Is, and How It May Affect Multinationals and Tax Departments”, *Tax Executive. The Professional Journal of Tax Executive Institute*, vol. 68, p. 15, 2016 (disponible en <http://taxexecutive.org/state-aid-what-it-is-and-how-it-may-affect-multinationals-and-tax-departments/> ; última consulta 25/01/2018).
- Dirección General de Competencia, *State Aid Manual of Procedures*, Publications Office of the Union, Luxemburg, 2013.
- García Guijo, L., “Las Ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones”, *Dereito*, vol. 21, nº 2, 2012, pp. 97-127.
- Hinojo González, P., “El problema de las “fugas de carbono” y las opciones para afrontarlo”, *Cambio Climático: Aspectos Económicos e Internacionales, Revistas ICE*, septiembre-octubre, nº 862, 2011, pp. 111-120.
- Lang, M., “State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ”, *EStAL*, nº 2, 2012, p. 418.
- Linares Llamas, P., “Eficiencia Energética y Medio Ambiente”, *Economía y Medio Ambiente, ICE*, nº 847, 2009, pp. 75-92.
- Lujá, R., *EU State Aid Law and National Tax Rulings*, European Union, Brussels, 2015.
- Mas, M., “España – Patent Box y deducciones fiscales por I+D+i”, *Garrigues Opina*, octubre, 2017 ([http://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/espana-patent-box-y-deducciones-fiscales-por-idi](http://www.garrigues.com/es_ES/noticia/espana-patent-box-y-deducciones-fiscales-por-idi) ; última consulta 17/03/2018).

- Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, *Guía de Incentivos y Ayudas Estatales*, Edición diciembre de 2017.
- Moreno González, S. “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”, *Revista Quincena Fiscal*, n. 22, 2013.
- OCDE, *10 Preguntas sobre BEPS*, 2015.
- Ortega Guío, A., “La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España”, *Cuadernos de Formación. Colaboración. Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 15/2012, 2012.
- Pérez Bernabéu, B., “R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aids Rules”, *European Taxation*, mayo, 2014, pp. 178-191.
- Pérez Royo, F., *Curso de Derecho Tributario*, Tecnos, 2017, Capítulo XVII.
- Sánchez, V.M., et al., *Derecho de la Unión Europea*, Huygens Editorial, 2010.
- Szudoczky, R., “Chapter 10: Overlap between the scope of the State aid rules and the scope of the fundamental freedoms”, *The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation*, University of Amsterdam, 2013, pp. 659-713.
- Villar Ezcurra, M., “Avances en la relación de Tributos ambientales y ayudas de Estado al hilo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014”, *Revista Quincenal Fiscal*, nº 14, 2015.
- Villar Ezcurra, M., “El control de ayudas de Estado como límite a la competencia fiscal”, *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2014, pp. 307-320.
- Villar Ezcurra, M., “Cuestiones de Eficiencia, Eficacia y Legalidad Comunitaria Europea en el Proceso hacia un Modelo de Fiscalidad de la Energía”, *Revista Quincenal Fiscal*, nº 5, 2013, pp. 19-55.
- Villar Ezcurra, M., *State aids, Taxation and the Energy Sector*, Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

## 6.2 FUENTES LEGALES Y REGLAMENTARIAS

### 6.2.1 *Fuentes comunitarias*

- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea “TFUE”, versión consolidada de 2016 (DOUE C 202, de 7 de junio de 2016).
- Tratado de la Unión Europea “TUE”, versión consolidada de 2016 (DOUE C 202, de 7 de junio de 2016).
- Directrices comunitarias sobre ayudas a favor del medio ambiente (2001/C 37/03).
- Directiva 2003/87 del Parlamento Europeo y del Consejo.
- Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.
- Directrices sobre ayudas a favor del medio ambiente, DO C 82, de 1 de abril de 2008.
- Reglamento (UE) N° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

### 6.2.2 *Fuentes internas*

- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, sobre Impuestos Especiales (BOE 312 de 29/12/1992).
- Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE 189 de 06/08/2004).
- Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA 251 de 31/12/2003).

- Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 154 de 31/12/2005).
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE 160 de 05/07/2007).

### 6.3 JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

#### 6.3.1 *Jurisprudencia comunitaria*

- STJUE de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión (57/87), rec. 2855.
- STJUE de 27 de septiembre de 2001 en el Asunto T-184/97, BP Chemicals/Comisión.
- STJUE, de 8 de noviembre de 2001 en el Asunto C-143/99 (Adria-Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten), rec. 2001.
- STJUE, de 14 de septiembre de 2004 (C-276/02).
- STJUE, Sala Tercera, de 11 de septiembre de 2008, C-428/2006.
- Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, Sala Quinta, de 11 de diciembre de 2014.

#### 6.3.2 *Jurisprudencia interna*

- SAN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 4 de marzo de 2015, rec. 155/2013.
- STC 168/2004, de 6 de octubre.
- STC 179/2006, de 13 de junio.

### 6.3.3 *Decisiones*

- Decisión de 6 de junio de 2006 (ex NN 61/04) – Impuesto sobre los áridos, implementado por el Reino Unido.
- Decisión de la Comisión, de 17 de junio de 2009, relativa a la ayuda estatal C 41/06 (ex N 318/A/04) que Dinamarca tiene previsto ejecutar para la devolución del impuesto sobre las emisiones de CO2 aplicado al consumo de combustibles sujetos a cuotas en la industria.
- Decisión de la Comisión, de 8 de marzo de 2011, relativa a la ayuda estatal en el asunto C 24/09 (ex N 446/08) – Ayuda estatal para empresas de elevado consumo energético, Ley de electricidad ecológica, Austria (2011/528/UE).
- Decisión de la Comisión, de 4 de febrero de 2014, relativa a la medida de tarifas eléctricas españolas: distribuidores SA. 36559 (C3/07) (ex NN 66/06).
- Decisión de la Comisión, de 4 de febrero de 2014, relativa a la medida de tarifas eléctricas españolas: consumidores SA. 21817 (C3/07) (ex NN 66/06).
- Decisión de la Comisión, de 9 de julio de 2014, relativa al régimen de ayudas SA.18042 (2013/C) (ex MX 17/09) (ex NN 61/04) aplicado por España sobre la exención del impuesto especial para los biocarburantes (2014/766/UE).
- Decisión Final de la Comisión, de 27 de marzo de 2015, en el procedimiento de Ayuda Estatal S.A. 34775 (2013/C) (ex 2012/NN) - Impuesto sobre los áridos, implementado por el Reino Unido.

### 6.3.4 *Comunicaciones*

- Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. DO C 384 de 10.12.1998.
- Plan de Acción de Ayudas Estatales. Menos ayudas estatales con unos objetivos mejor definidos: programa de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005 – 2009 (COM (2005)107 final).

- Comunicación Europea de 3 de marzo de 2010, Estrategia Europa 2020, Bruselas. COM (2010) 2020.
- Comunicación de la Comisión, de 28 de junio de 2014, Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (2014/C 200/1).
- Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01).

#### 6.3.5 *Otras referencias*

- Invitación a presentar observaciones en aplicación del artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en el procedimiento de aplicación de la política de competencia relativo a la Ayuda Estatal S.A. 34775 (2013/C) (ex 2012/NN) – Impuesto sobre los áridos, implementado por el Reino Unido.