

**DECISIÓN DEL ÓRGANO DE VIGILANCIA DE LA AELC****Nº 149/99/COL****de 30 de junio de 1999**

**por la que se introducen directrices sobre la aplicación de las Normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas y por la que se modifican por decimonovena vez las Normas sustantivas y de procedimiento en materia de ayudas estatales**

EL ÓRGANO DE VIGILANCIA DE LA AELC,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico europeo<sup>(1)</sup> y, en particular, en sus artículos 61 a 63,

Visto el Acuerdo entre los Estados miembros de la AELC sobre el establecimiento de una Órgano de Vigilancia y un Tribunal de Justicia<sup>(2)</sup> y, en particular, el artículo 1 de su Protocolo 3,

Considerando que, de conformidad con el artículo 24 del Acuerdo de vigilancia y jurisdicción, el Órgano de Vigilancia de la AELC dará efecto a las disposiciones referentes a las ayudas estatales;

Considerando que, de conformidad con la letra b) del apartado 2 del artículo 5, del Acuerdo de vigilancia y jurisdicción, el Órgano de Vigilancia de la AELC publicará avisos y directrices sobre asuntos tratados en el Acuerdo EEE, si dicho Acuerdo o el Acuerdo de vigilancia y jurisdicción expresamente así lo establecen, o si el Órgano de Vigilancia de la AELC lo considera necesario;

Recordando las Normas sustantivas y de procedimiento en materia de ayudas estatales<sup>(3)</sup>, adoptadas el 19 de enero de 1994 por el Órgano de Vigilancia de la AELC<sup>(4)</sup>;

Considerando que la Comisión Europea aprobó el 11 de noviembre de 1998 una comunicación 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);

Considerando que debe garantizarse una aplicación uniforme de las normas sobre ayudas estatales del EEE en todo el Espacio Económico Europeo;

Considerando que, según el punto II del título «General» al final del anexo XV del Acuerdo EEE, el Órgano de Vigilancia de la AELC, deberá adoptar, previa consulta con la Comisión Europea, los actos correspondientes para mantener idénticas condiciones de competencia;

Habiendo consultado a la Comisión Europea;

Considerando que es necesario proporcionar orientaciones a las autoridades nacionales, indicando los principios y las normas por los que se regirá el Órgano de Vigilancia de la AELC al aplicar las Normas sobre ayudas estatales del EEE a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas;

Considerando que el Órgano de Vigilancia de la AELC ha consultado a los Estados de la AELC sobre la introducción de las nuevas directrices en reuniones multilaterales sobre ayudas estatales celebradas el 26 de octubre de 1998 y el 23 de febrero de 1999, así como por escrito,

<sup>(1)</sup> En lo sucesivo denominado «el Acuerdo EEE».

<sup>(2)</sup> En lo sucesivo denominado «el Acuerdo de vigilancia y jurisdicción».

<sup>(3)</sup> En lo sucesivo denominadas «las Directrices sobre ayudas estatales».

<sup>(4)</sup> Normas inicialmente publicadas en el DO L 240 de 15.9.1994 y en el correspondiente suplemento EEE nº 34 de la misma fecha, cuya última modificación (la decimotava) fue adoptada mediante la Decisión nº 113/99/COL de 4 de junio de 1999 (véase la página 00 del presente Diario Oficial).

DECIDE:

1. Las Directrices sobre ayudas estatales se modificarán con la introducción de un nuevo capítulo 17B, relativo a la aplicación de las Normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, según figura en el anexo I de esta decisión.
2. La Decisión, incluido el anexo I, se publicará en la sección del EEE y en el suplemento del EEE del *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*.
3. Se informará a los Estados de la AELC mediante una copia de la Decisión, con inclusión del anexo I.
4. Se informará a la Comisión Europea, de conformidad con la letra d) del Protocolo 27 del Acuerdo EEE, mediante una copia de la Decisión, con inclusión del anexo I.
5. El texto de la presente Decisión en la lengua inglesa es el único auténtico.

Hecho en Bruselas, el 30 de junio de 1999.

*Por el Órgano de Vigilancia de la AELC*

*El Presidente*

Knut ALMESTAD

---

## ANEXO I

«17B. APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE AYUDAS ESTATALES A LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LA FISCALIDAD DIRECTA DE LAS EMPRESAS<sup>(1)</sup>»17B.1. **Introducción**

- (1) Las directrices de este capítulo forman parte del objetivo general de clarificar y de reforzar la aplicación de las Normas sobre ayudas estatales con el fin de reducir distorsiones de la competencia en el Espacio Económico Europeo. El principio de incompatibilidad con el funcionamiento del Acuerdo EEE y las excepciones a este principio se aplican a las ayudas “bajo cualquier forma”, que pueden incluir determinadas medidas fiscales. Sin embargo, en el caso de las medidas fiscales, la calificación de ayuda en virtud del apartado 1 del artículo 61, del Acuerdo EEE requiere ciertas aclaraciones que se incluirán en las presentes directrices. Estas aclaraciones son especialmente importantes si se tienen en cuenta los requisitos de procedimiento que resultan de la calificación de ayuda y de las consecuencias del incumplimiento de estos requisitos por los Estados de la AELC.
- (2) A raíz de la realización del mercado único y su amplificación al EEE, incluida la liberalización de la circulación de capitales, también se ha considerado necesario examinar los efectos específicos de las ayudas concedidas en forma fiscal, así como precisar sus consecuencias en cuanto a la evaluación de su compatibilidad con el Acuerdo EEE.
- (3) El Tribunal de la AELC ha declarado<sup>(2)</sup> que, por regla general, los sistemas fiscales de los Estados de la AELC/EEE no están cubiertos por el Acuerdo EEE. Esto significa que corresponde a cada Estado diseñar y aplicar un sistema fiscal acorde a su política. El Tribunal de la AELC ha declarado además que en ciertos casos, sin embargo, tal sistema fiscal puede tener como consecuencia su inclusión en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE. Estas directrices tienen como objeto clarificar en qué casos se darán tales consecuencias.
- (4) Además del objetivo de transparencia y de previsibilidad de las decisiones del Órgano de Vigilancia de la AELC, las presentes directrices tienen también por objeto garantizar la coherencia y la igualdad de trato entre los Estados del EEE. Con referencia a las normas de procedimiento para las ayudas nuevas y existentes, el Órgano de Vigilancia se propone aplicar estas nuevas directrices teniendo en cuenta cada caso particular, con el fin de examinar la compatibilidad de las nuevas disposiciones fiscales de los Estados de la AELC con las normas sobre ayudas estatales del Acuerdo EEE, así como de confiar en ellos para el estudio de la ayuda estatal existente.

17B.2. **Competencias en virtud del Acuerdo EEE**

- (1) Corresponde al Órgano de Vigilancia de la AELC revisar la compatibilidad de la ayuda concedida por los Estados de la AELC/EEE con las Normas sobre ayudas estatales de dicho Acuerdo. Las disposiciones primarias sobre ayudas estatales del EEE son idénticas en general a las del Tratado CE<sup>(3)</sup>. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la naturaleza fiscal de una medida no la libera de la aplicación del artículo 87 del Tratado CE (antiguo artículo 92). El concepto de ayuda estatal derivado del Acuerdo EEE debe interpretarse de la misma manera en todo el EEE; también cuando la ayuda toma la forma de medidas fiscales.
- (2) Por otra parte, las distorsiones de la competencia derivadas de nuevas ayudas estatales de este tipo deben ajustarse a un sistema de autorización previa por parte de la autoridad de vigilancia competente, según lo establecido en el artículo 62 del Acuerdo EEE, con sujeción a la revisión por parte de la jurisdicción competente. De conformidad con el apartado 3 del artículo 1 del Protocolo 3 del Acuerdo de vigilancia y jurisdicción, los Estados de la AELC deberán notificar las nuevas medidas de ayudas estatales al Órgano de Vigilancia de la AELC. Los Estados de la AELC no pueden ejecutar sus proyectos de ayuda sin su autorización. El Órgano de Vigilancia examina la compatibilidad de las ayudas, no en función de su forma, sino de sus efectos. En caso de que estime que las ayudas son incompatibles con el Acuerdo EEE, podrá exigir al Estado en cuestión su modificación o supresión. En los casos en que la ayuda se haya ejecutado ya, infringiendo las normas procesales, y cuando el Órgano de Vigilancia estime que tal ayuda no es compatible con el Acuerdo EEE, el Estado de la AELC en cuestión deberá en principio recuperarla del beneficiario o beneficiarios.

<sup>(1)</sup> Este capítulo está basado 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 (DO C 384 de 10.12.1998, p. 3), teniendo en cuenta el especial alcance y objetivos del Acuerdo EEE.

<sup>(2)</sup> Tribunal de la AELC, sentencia de 20 de mayo de 1999 en el asunto E-6/98 (aún no comunicada).

<sup>(3)</sup> Así pues, el artículo 61 del Acuerdo EEE y el artículo 1 del Protocolo 3 del Acuerdo de vigilancia y jurisdicción son esencialmente idénticos a los artículos 87 y 88 (antiguos artículos 92 y 93), respectivamente, del Tratado CE. La única excepción es que la exención contenida en la letra d) del apartado 3 del artículo 87 [antigua letra d) del apartado 3 del artículo 92] del Tratado CE, relativa a las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, introducida por el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Maastricht) no se incluye en el Acuerdo EEE. No obstante, esto carece de relevancia en el presente contexto.

**17B.3. Aplicación del apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE a las medidas fiscales**

- (1) Según el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE “[...] serán incompatibles con el funcionamiento del presente Acuerdo, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre las Partes contratantes, las ayudas otorgadas. Por los Estados miembros de las Comunidades Europeas, por los Estados miembros de la AELC o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. Al aplicar las Normas del EEE en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de una medida es irrelevante, ya que el artículo 61 se aplica a las medidas de ayuda “bajo cualquier forma”. Para ser calificada de ayuda a los efectos del artículo 61, una medida debe satisfacer acumulativamente los criterios que se especifican a continuación.
- (2) En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan sus presupuestos. Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante:
  - la reducción de la base imponible (deducciones especiales, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),
  - la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),
  - el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.
- (3) En segundo lugar, la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales. Una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados de la AELC<sup>(4)</sup>. Por otra parte, el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal.
- (4) En tercer lugar, dicha medida debe afectar a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros. Esta condición parte de la base de que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su medio de financiación. Según jurisprudencia reiterada y a efectos de esta disposición, la condición de que la ayuda repercuta en los intercambios comerciales se cumplirá, a partir del momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre las Partes contratantes. El mero hecho de que la ayuda consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios dentro del EEE permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos. En esta constatación no influirá el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa<sup>(5)</sup>, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado del EEE<sup>(6)</sup>, no tenga una participación activa en las exportaciones<sup>(7)</sup> o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera del EEE<sup>(8)</sup>.
- (5) Por último, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a “determinadas empresas o producciones”. Este carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal. No obstante, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado “por la naturaleza o la organización general del sistema”<sup>(9)</sup>. Si así fuese, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo. Estos aspectos diversos se desarrollan en los puntos que figuran a continuación.

**17B.3.1. Distinción entre ayudas estatales y medidas generales**

- (1) En principio, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado de la AELC constituyen medidas generales. Deben estar realmente abiertas a cualquier empresa sobre la base de la igualdad de acceso y su alcance no puede ser reducido *de facto*, por ejemplo, a causa de la discrecionalidad del Estado en su concesión o debido a otros factores que puedan restringir su efecto práctico. Esta condición no limita, sin embargo, la capacidad de los Estados miembros para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción. Siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales:
  - las medidas de pura técnica fiscal (por ejemplo, fijación de los tipos impositivos, normas de depreciación y normas en materia de aplazamiento de pérdidas, y disposiciones tendentes a impedir la doble imposición o la evasión fiscal),

<sup>(4)</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto 248/84: Alemania contra Comisión (Recopilación 1987, p. I-4013).

<sup>(5)</sup> Con la excepción, no obstante, de que la ayuda cumpla la regla *de minimis*. Véase el capítulo 12 de las presentes Directrices sobre ayudas estatales.

<sup>(6)</sup> Asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92: España contra Comisión (Recopilación 1994, p. I-4103).

<sup>(7)</sup> Asunto 102/87: Francia contra Comisión (Recopilación 1988, p. I-4067).

<sup>(8)</sup> Asunto C-142/87: Bélgica contra Comisión (Recopilación 1990, p. I-959).

<sup>(9)</sup> Asunto 173/73: Italia contra Comisión (Recopilación 1974, p. I-709).

- las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo).
- (2) El hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de estas medidas fiscales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las Normas de competencia en materia de ayudas estatales. De esta manera, las medidas destinadas a reducir la fiscalidad del trabajo en cualquier empresa tienen un efecto relativamente más importante en las industrias que necesitan una gran cantidad de mano de obra que en aquéllas que necesitan mucho capital, sin constituir necesariamente por ello ayudas estatales. Además, los incentivos fiscales destinados a las inversiones medioambientales, en investigación y desarrollo o formación sólo favorecen a las empresas que llevan a cabo tales inversiones, sin por ello constituir necesariamente ayudas estatales.
- (3) Según una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en 1974<sup>(10)</sup>, constituye ayuda estatal toda medida destinada a eximir, parcial o totalmente, de las cargas resultantes de aplicar normalmente el sistema general a las empresas de un sector determinado “sin que esta exención pueda quedar justificada por la naturaleza o la organización general del sistema”. Además, la sentencia precisa que “el artículo 92 (ahora, tras la modificación, artículo 87; con texto añadido) no hace distinción alguna según las causas o los objetivos de las intervenciones, sino que las define en función de sus efectos”. Por otra parte, también indica que el hecho de que dicha medida aproxime las cargas de dicho sector a las de sus competidores en otros Estados miembros no le exime del carácter de ayuda. Tales divergencias entre los sistemas fiscales no pueden corregirse con medidas unilaterales dirigidas a las empresas más afectadas por las disparidades entre los sistemas fiscales.
- (4) El principal criterio para aplicar el apartado 1 del artículo 61, del Acuerdo EEE a una medida fiscal es que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas de un Estado de la AELC. Por lo tanto, conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. A continuación, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas “por la naturaleza o el sistema general” del sistema fiscal, es decir, si derivan directamente de los principios fundadores o orientadores del sistema fiscal del Estado en cuestión. De no ser así, constituirían ayuda estatal.

### 17B.3.2. El criterio de selectividad o de especificidad

- (1) La práctica decisoria de la Comisión y del Órgano de Vigilancia de la AELC hasta el momento pone de manifiesto que sólo las medidas cuyo alcance se extiende a todo el territorio del Estado son a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE. Las medidas de alcance territorial regional o local pueden favorecer sin duda a determinadas empresas, siempre que se cumplan los principios contemplados en el anterior punto 17B.3.1.4<sup>(11)</sup>. El Acuerdo EEE califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región. Para este tipo de ayudas, prevé, en virtud de las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 61, la posibilidad de conceder excepciones al principio general de incompatibilidad enunciado en el apartado 1 de dicho artículo.
- (2) El Acuerdo EEE establece claramente que una medida sectorialmente específica corresponde al ámbito del apartado 1 del artículo 61. El apartado 1 del artículo 61 expresamente incluye la frase “favoreciendo a determinadas [...] producciones” entre los criterios para la determinación de la existencia de ayuda sujeta a la supervisión del Órgano de Vigilancia. Con arreglo a una práctica y a una jurisprudencia perfectamente asentadas, se consideran constitutivas de ayuda las medidas fiscales que tengan principalmente por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad. Lo mismo puede decirse de las medidas que favorezcan exclusivamente a los productos nacionales exportados<sup>(12)</sup>. Por otra parte, la Comisión de las Comunidades Europeas y el Órgano de Vigilancia de la AELC consideran ayuda cualquier medida dirigida al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional<sup>(13)</sup>. Por consiguiente, las excepciones respecto del tipo

<sup>(10)</sup> Mientras que los artículos 94, 96 y 97 (antiguos artículos 100 a 102) del Tratado CE facultan a las instituciones comunitarias a tomar acciones respecto a las divergencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, el Acuerdo EEE no tiene disposiciones de este tipo.

<sup>(11)</sup> En el caso de las contribuciones empresariales a la seguridad social en Noruega, el Órgano de Vigilancia estableció que la diferenciación regional de los tipos de dichas contribuciones constituía ayuda estatal, puesto que favorecía a empresas situadas en determinadas regiones (Decisión nº 165/98/COL de 2 de julio de 1998, DO L 32 de 3.12.1998). Noruega impugnó esta opinión y recurrió la decisión ante el Tribunal de la AELC (asunto E-6/98). Mediante sentencia de 20 de mayo de 1999, el Tribunal de la AELC sentenció a favor del Órgano de Vigilancia.

<sup>(12)</sup> Asuntos acumulados 6/69 y 11/69: Comisión contra Francia, (Recopilación 1969, p. 561).

<sup>(13)</sup> Decisión 97/239/CE de la Comisión, de 4 de diciembre de 1996, en el asunto «Maribel bis/ter», (DO L 95 de 10.4.1997, p. 25) (actualmente *sub iudice*, asunto C-75/97). Decisión nº 16/96/COL del Órgano de Vigilancia de la AELC, de 7 de febrero de 1996, por la que se proponen medidas adecuadas a Islandia respecto a las ayudas estatales en forma de impuesto a la seguridad social diferenciado por sectores.

básico del impuesto de sociedades a favor de todo un sector económico constituyen, salvo en determinados casos<sup>(14)</sup>, ayuda estatal, como ha decidido la Comisión<sup>(15)</sup> con relación a una medida relativa al conjunto del sector manufacturero<sup>(16)</sup>.

- (3) En varios Estados miembros se aplican normas fiscales diferentes según el régimen jurídico de las empresas. Determinadas empresas públicas se acogen, por ejemplo, a exenciones de impuestos locales o impuestos de sociedades. Estas normas, que favorecen a aquellas empresas que poseen el régimen jurídico de empresa pública y ejercen una actividad económica, pueden constituir ayuda estatal en virtud de lo dispuesto en el artículo 61 del Acuerdo EEE.
- (4) Algunas ventajas fiscales se circunscriben en ocasiones a determinadas formas de empresa, determinadas funciones (servicios intragrupo, intermediación o coordinación) o la producción de determinados bienes. Al favorecer a determinadas empresas o producciones, pueden ser constitutivas de ayudas estatales, en aplicación del apartado 1 del artículo 61.

#### 17B.3.3. Prácticas administrativas discrecionales

- (1) Las prácticas administrativas discrecionales de algunas administraciones fiscales también pueden dar lugar a la aplicación de medidas que se encuadren en el ámbito de aplicación del artículo 61. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas reconoce que el tratamiento de los agentes económicos de forma discrecional puede conferir a la aplicación individual de una medida general la calidad de medida selectiva, especialmente en el caso de que la facultad discrecional vaya más allá de la simple gestión de los ingresos fiscales aplicando criterios objetivos<sup>(17)</sup>.
- (2) Si bien, en la práctica cotidiana, se han de interpretar las normas fiscales, éstas no pueden permitir un tratamiento discrecional de las empresas. En principio, toda decisión administrativa que se aparte de las normas fiscales aplicables para favorecer a determinadas empresas da pie a la presunción de ayuda estatal y ha de ser analizada en profundidad. Las decisiones administrativas, en su calidad de procedimientos destinados a ofrecer una mera interpretación de las normas generales, no dan lugar, en principio, a la presunción de ayuda. No obstante, la opacidad de las decisiones de las administraciones y el margen de maniobra del que pueden disponer hacen presumir que ése es al menos su efecto en algunos casos. Ello no impide que los Estados de la AELC puedan ofrecer a sus contribuyentes seguridad jurídica y previsibilidad en la aplicación de las normas fiscales generales.

#### 17B.3.4. Justificación de la aplicación de una excepción por «la naturaleza o la organización general del sistema»

- (1) El carácter diferencial de determinadas medidas no implica necesariamente que sean ayudas estatales. Tal es el caso de las medidas cuya racionalidad económica las hace necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal<sup>(18)</sup>. No obstante, corresponde al Estado de la AELC ofrecer tal justificación.
- (2) La progresividad de un baremo impositivo sobre los ingresos o los beneficios se justifica por la lógica redistributiva del impuesto. La diferenciación de los métodos de cálculo de la amortización de los bienes y de la valoración de existencias puede ser inherente a los sistemas fiscales a que pertenecen. Por último, algunas condiciones pueden estar justificadas por diferencias objetivas entre los contribuyentes. No obstante, si la administración fiscal puede establecer de forma discrecional plazos de amortización o métodos de valoración diferentes, por empresas y sectores, en ese caso se puede presumir la existencia de ayuda. Esta presunción también existe si la administración fiscal trata las deudas fiscales individualmente, persiguiendo un objetivo distinto del de la optimización de la recaudación de las deudas contraídas por la empresa de que se trate.

<sup>(14)</sup> Véase el anterior punto 17B.3.4 (5).

<sup>(15)</sup> Decisión de la Comisión, de 22 de julio de 1998, en el asunto "Irish Corporation Tax" [SG(98) D/7209], aún no publicada.

<sup>(16)</sup> Entre los casos en que el Órgano de Vigilancia de la AELC ha aplicado hasta ahora normas sobre ayudas estatales respecto del tratamiento fiscal figuran los siguientes: exención fiscal a los envases de vidrio mediante la exención del impuesto básico sobre envases no reutilizables de bebidas (ayuda 95-002, DO C 212 de 17.8.1995 y DO L 124 de 23.5.1996), medidas fiscales en favor del sector del transporte marítimo de Noruega (ayuda 97-001, DO C 337 de 5.11.1998) y participación pública en acuerdos relativos a la construcción o funcionamiento de una fundición de aluminio en *Grundartangi*, Islandia (ayuda 97-008, DO C 337 de 5.11.1998).

<sup>(17)</sup> Asunto C-241/94: Francia contra Comisión (Kimberly Clark Sopalin) (Recopilación 1996, p. I-4551).

<sup>(18)</sup> Esto suele reflejarse en el hecho de que tales medidas no se aplican únicamente a sectores específicos, se basan en criterios o condiciones horizontales y objetivas y no están limitadas en el tiempo; véase la Decisión 96/369/CE de la Comisión, de 13 de marzo de 1996, relativa a una ayuda fiscal en forma de amortización en beneficio de las compañías aéreas alemanas (DO L 146 de 20.6.1996, p. 42).

- (3) Es evidente que el impuesto sobre los beneficios sólo puede percibirse si se obtiene algún beneficio. De esta manera, por la naturaleza del sistema fiscal, se puede justificar el hecho de que las empresas sin ánimo de lucro, como es el caso de las fundaciones o las asociaciones, estén nominalmente exentas de imposición, si no pueden producir beneficios. Además, por la naturaleza del sistema fiscal también se puede justificar el hecho de que en el caso de ciertas cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios, éstos no estén gravados como tales, si se exige el pago del impuesto a sus miembros.
- (4) Se ha de distinguir, por una parte, entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal (en particular, los objetivos sociales o regionales) y, por otra, los objetivos inherentes al propio sistema fiscal. En general, la razón de ser de los sistemas fiscales es obtener ingresos para financiar los gastos del Estado. Las empresas deben pagar el impuesto una sola vez. El hecho de tener en cuenta los impuestos pagados al Estado en el que la empresa tenga su residencia fiscal es, por lo tanto, inherente a la lógica del sistema fiscal. En cambio, resultan difíciles de justificar algunas excepciones a las normas fiscales argumentando la lógica de un sistema fiscal. Tal sería el caso, por ejemplo, de que las empresas no residentes (*off-shore*) recibieran un trato más favorable que las empresas residentes o que se concedieran ventajas fiscales a las sedes centrales o a las empresas que ofrecieran determinados servicios (por ejemplo, financieros) dentro de un grupo<sup>(19)</sup>.
- (5) Es posible que determinadas disposiciones específicas que no contengan elemento discrecional alguno que permita, por ejemplo, fijar el impuesto de forma global se justifiquen por la naturaleza y la organización general del sistema, especialmente en caso de que tengan en cuenta determinados requisitos contables y la importancia del factor inmobiliario en los activos que son propios de determinados sectores; estas disposiciones no constituyen por tanto ayuda estatal. Por último, la lógica que subyace en determinadas disposiciones específicas en materia de fiscalidad de la pequeña y mediana empresa, es comparable a la que justifica la progresividad de un baremo impositivo.

#### 17B.4. *Compatibilidad de las ayudas estatales que adoptan forma fiscal con el funcionamiento del Acuerdo EEE*

- (1) Si una medida fiscal constituye ayuda con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 61, puede no obstante acogerse, al igual que las ayudas concedidas bajo otros conceptos, a una de las excepciones al principio de incompatibilidad con el funcionamiento del Acuerdo previstas en los apartados 2 y 3 de dicho artículo. Además, si el Estado ha asignado al beneficiario, ya sea una empresa privada o pública, la gestión de servicios de interés económico general, la ayuda también puede acogerse a lo dispuesto en el artículo 59 del Acuerdo<sup>(20)</sup>.
- (2) Sin embargo, el Órgano no puede autorizar las ayudas contrarias a las normas del Acuerdo, en particular, las relativas a la prohibición de las discriminaciones fiscales y al derecho de establecimiento<sup>(21)</sup>. Estos aspectos de la ayuda pueden ser objeto, de forma paralela, de un procedimiento distinto en virtud del artículo 31 del Acuerdo de vigilancia y jurisdicción. Según la jurisprudencia, aquellos aspectos de una ayuda ligados indisolublemente al objeto de la misma y que infrinjan disposiciones específicas del Acuerdo distintas de las disposiciones sobre ayudas estatales deben examinarse a la luz del procedimiento del artículo 1 del Protocolo 3 del Acuerdo de vigilancia y jurisdicción, en el marco de un examen de conjunto de la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda.
- (3) Cuando se concede una ventaja fiscal para fomentar que las empresas emprendan determinados proyectos (en particular, de inversión) y la importancia de la misma está limitada por los costes de realización de dichos proyectos, la ventaja no difiere de una subvención y como tal hay que considerarla. Sin embargo, estos regímenes deben establecer unas normas que sean suficientemente transparentes para que sea posible cuantificar la ventaja percibida.
- (4) Sin embargo, la mayoría de las disposiciones de bonificación fiscal tienen un carácter general: no están relacionadas con la realización de proyectos específicos y reducen los gastos corrientes de la empresa sin que sea posible evaluar el volumen exacto en el marco del examen previo efectuado por el Órgano de Vigilancia. Tales medidas constituyen "ayudas de funcionamiento". Las ayudas de funcionamiento están prohibidas en principio. En la actualidad, el Órgano de Vigilancia sólo las autoriza de forma excepcional y en determinadas condiciones, como, por ejemplo, en la construcción naval y para determinadas ayudas destinadas a la protección del medio ambiente<sup>(22)</sup>, así como en regiones acogidas a la excepción de la letra

<sup>(19)</sup> En cambio, los derechos o cargas exigidos por las autoridades públicas a las empresas con tipos diferentes correspondientes al servicio u otros beneficios que reciben no suponen ayuda estatal.

<sup>(20)</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia en el asunto T-106/95: FFSA y otros contra Comisión (Recopilación 1997, p. II-229); Auto del Tribunal de Justicia en el asunto C-174/97 (Recopilación 1998, p. I-1303).

<sup>(21)</sup> Asunto 74/76: Iannelli contra Meroni (Recopilación 1997, p. 557); véanse también los asuntos 73/79 "Sovraprezzo" (Recopilación 1980, p. 1533), T-49/93 "SIDE" (Recopilación 1995, p. II-2501) y los asuntos acumulados C 142 y 143/80 "Salengo" (Recopilación 1981, p. 1413). Véanse también las Decisiones del Órgano de Vigilancia de la AELC nºs 40/95/COL (DO C 212 y Suplemento EEE al DO nº 30, 17.8.1995) y 106/95/COL (DO L 124 y Suplemento EEE nº 23, 23.5.1996: exención fiscal a los envases de vidrio mediante la exención del impuesto básico sobre envases no reutilizables de bebidas, Noruega.

<sup>(22)</sup> Véase el capítulo 15 de las presentes Directrices.

a) del apartado 3 del artículo 61, siempre que estén debidamente justificadas y que su nivel sea proporcional a las deficiencias que intentan paliar<sup>(23)</sup>. En principio, (salvo las dos categorías de ayudas que se mencionan a continuación) deben ser decrecientes y limitadas en el tiempo. Actualmente, también pueden autorizarse ayudas de funcionamiento en forma de ayuda al transporte en determinadas zonas nórdicas con muy escasa población y grandes dificultades de acceso. Las ayudas de funcionamiento sólo pueden autorizarse si constituyen ayudas a la exportación entre los Estados miembros. Por lo que respecta a las ayudas estatales destinadas al transporte marítimo, son de aplicación las normas específicas para este sector<sup>(24)</sup>.

- (5) Para que el Órgano de Vigilancia las pueda considerar compatibles con el funcionamiento del Acuerdo EEE, las ayudas estatales que se utilicen para impulsar el desarrollo económico de determinadas regiones han de ser proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados. La concesión de excepciones en función de criterios regionales exige que el Órgano de Vigilancia se asegure, en particular, de que dichas medidas:
- contribuyen al desarrollo regional y corresponden a actividades que tengan un impacto local. En el caso de que la implantación de actividades *off-shore* no tenga grandes externalidades en la economía local, no contribuirá, por lo general, satisfactoriamente a su desarrollo,
  - corresponden a desventajas regionales reales. Cabe preguntarse por la existencia de desventajas regionales reales para aquellas actividades en las que apenas se tengan en cuenta los costes suplementarios, como por ejemplo, los de transporte para las actividades relacionadas con las finanzas, que favorecen la evasión fiscal,
  - se examinan en el contexto del EEE<sup>(25)</sup>. El Órgano de Vigilancia, a este respecto, deberá tener en cuenta los efectos negativos que puedan tener dichas medidas en el comercio entre las Partes contratantes.

#### 17B.5. **Procedimientos**

- (1) En aplicación del apartado 3 del artículo 1 del Protocolo 3 del Acuerdo de vigilancia y jurisdicción, los Estados de la AELC están obligados a notificar al Órgano de Vigilancia todos los “proyectos destinados a conceder o modificar ayudas” y no están autorizados a ejecutarlos sin su autorización previa. Este procedimiento concierne a todo tipo de ayuda, incluidas las ayudas fiscales.
- (2) Si el Órgano de Vigilancia comprueba que una ayuda estatal que se ha llevado a cabo sin cumplir este precepto no puede acogerse a ninguna de las excepciones previstas por el Acuerdo y, por lo tanto, es incompatible con el funcionamiento del mismo, debe exigir que dicho Estado miembro la recupere, salvo en el caso de que esta exigencia sea contraria a algún principio fundamental del Derecho del EEE; en particular, las expectativas legítimas a que puede dar lugar la actuación del Órgano de Vigilancia. En caso de que se trate de una ayuda estatal que adopte la forma de ayuda fiscal, la cuantía que se ha de recuperar se calcula comparando el impuesto efectivamente pagado y el que se debería haber pagado si se hubiese aplicado la norma correspondiente. A esta cuantía de base habrá que sumar los intereses que se adeuden. El tipo de interés que deberá aplicarse es el tipo de interés de referencia determinado sobre la base de las disposiciones del punto 33.2 de las presentes Directrices.
- (3) En virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 1 del Protocolo 3 del Acuerdo de vigilancia y jurisdicción, el Órgano de Vigilancia “examinará permanentemente junto con los Estados de la AELC los regímenes de ayuda existentes en dichos Estados”. Este examen se realiza también para las ayudas estatales que adopten la forma de ayuda fiscal. Para poder llevarlo a cabo, se pide a los Estados de la AELC que faciliten anualmente al Órgano de Vigilancia informes sobre sus regímenes de ayudas estatales vigentes. En caso de reducciones fiscales o de exenciones impositivas parciales o totales, los informes deben ofrecer una estimación de las pérdidas de ingresos presupuestarios. A raíz del examen, si el Órgano de Vigilancia estima que el régimen no es o ha dejado de ser compatible con el Acuerdo, puede proponer al Estado de la AELC que lo modifique o suprima.

#### 17B.6. **Aplicación**

- (1) Tomando como base las orientaciones definidas en el presente capítulo y una vez que se publique, el Órgano de Vigilancia procederá a examinar los proyectos de ayudas fiscales que le sean notificados, así como las ayudas fiscales que se hayan aplicado ilegalmente en los Estados de la AELC. También revisará los regímenes vigentes. Estas Directrices tienen un carácter indicativo y no exhaustivo. El Órgano de Vigilancia tendrá en cuenta las circunstancias específicas de cada caso.
- (2) El Órgano revisará la aplicación de las Directrices de este capítulo dos años después de su publicación.»

<sup>(23)</sup> Véase el capítulo 25 de las presentes Directrices.

<sup>(24)</sup> Véase el capítulo 24A de las presentes Directrices.

<sup>(25)</sup> Véase el asunto 730/79: Philip Morris contra Comisión (Recopilación 1980, p. 2671).