



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en DERECHO.

EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCION DE AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER TRIBUTARIO.

Presentado por:

Carla Gutiérrez García

Tutelado por:

Marta Villarín

Valladolid, 21 de septiembre de 2020.

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Grado se va a estudiar el procedimiento de recuperación de ayudas de Estado de carácter tributario. Pero para poder entender este procedimiento será necesario antes explicar por qué es necesario que exista un procedimiento específico para proceder a la devolución de ayudas de estado, explicar que es una ayuda de Estado, que tipos de ayudas de Estado hay, y algunas otras cuestiones que también se abordarán en el trabajo.

Ya desde 1999 existe legislación comunitaria sobre el deber de recuperación de las ayudas de Estado que tienen tanto la Comisión como los Estados Miembros, pero en España no ha habido un procedimiento concreto hasta el año 2015, cuando se ha reformado la Ley General Tributaria, introduciendo un, ya no tan nuevo, título que regula un procedimiento específico para este fin.

Así que se ha considerado oportuno dedicar un apartado del trabajo a los métodos que se utilizaban antes de que la Ley General Tributaria se reformara para observar como el Estado español procedía a la recuperación de las ayudas de Estado sin tener un procedimiento específico para ello.

Más que explicar artículo por artículo la regulación de la devolución de ayudas de Estado, el trabajo se va a centrar los puntos más problemáticos que tiene y en cómo la doctrina ha intentado solucionarlos, explicando también los motivos del legislador para regularlo de esta manera y no de otra,

Finalmente, se tratarán algunos de los procedimientos concretos de devolución de ayudas de Estado en los que España ha sido la protagonista y se terminará el trabajo con la exposición de las conclusiones.

A pesar de que han pasado cinco años desde la reforma, sigue siendo un tema relativamente nuevo e interesante, ya que la forma de legislar este título no encajaba exactamente bien en nuestro Derecho, puesto que se hizo con la intención de adaptarse a la normativa comunitaria y evitar con ello seguir siendo condenados por el incumplimiento de las Decisiones de recuperación.

A mi parecer, es un tema que debería importar a la ciudadanía porque si España no cumple con las Decisiones de recuperación se enfrenta a multas muy elevadas que pagan todos los españoles vía impuestos, y el dinero que se

destina a este fin, no se destina a otros más importantes como puede ser la educación, la sanidad o la investigación.

PALABRAS CLAVES: ayudas ilegales no incompatibles, deber de recuperación, recuperación inmediata y eficacia, autonomía procedimental, confianza legítima, imposibilidad absoluta, beneficiario real, importe a recuperar, derecho de audiencia, prescripción, recursos, responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

ABSTRACT

The European Commission, in diverse Communications drafted since 2007, shows preoccupation about the effective application of the legal regime of state aid control by member states. The EC stress two key points of failure: the need of a recovery procedure of the state aid declared unlawful; the promotion of the use of damages claims by third parties before States that do not accomplish the concession regime. This paper presents the status of the issue for the Spanish case, given the constant sentences of the EUCJ condemning the Spanish State because of the breach of its obligations. On one hand, it will be proposed an achievement of the internal recovery procedures; on the other, it will be compared the European and national necessary requisites for the existence of State liability.

KEY WORDS: Unlawful state aid, recovery procedures, invalidity, nullity, state liability for legislative injustice, sufficiently serious breach.

INDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	6
2.	LAS AYUDAS DE ESTADO: CARACTERÍSTICAS QUE LA DEFINEN.....	8
3.	EL CONTROL DE LAS AYUDAS DE ESTADO POR DIFERENTES ORGANISMOS.....	14
3.1.	El control de las ayudas de Estado por parte de la Comisión Europea.....	Error! Bookmark not defined.
3.2.	El control de las ayudas de Estado por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	24
3.3.	El control de las ayudas de Estado por parte de los tribunales de justicia nacionales de los Estados miembros.....	27
4.	EL DEBER DE RECUPERACIÓN DE LAS AYUDAS DE ESTADO CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO COMUNITARIO.....	27
5.	PROCEDIMIENTOS DE RECUPERACION DE AYUDAS DE ESTADO ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 2015.....	34
5.1.	Teoría de la revisión de oficio.....	35
5.2.	Teoría de la eficacia directa de la decisión.....	36
5.3.	Teoría del procedimiento interno.....	38
5.4.	Necesidad de un procedimiento específico.....	42
6.	EL PROCEDIMIENTO NACIONAL DE RECUPERACION DE AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER TRIBUTARIO.....	43

6.1. Capítulo I: Disposiciones generales.....	45
6.1.1. Cuestiones problemáticas.....	46
6.1.2. Efectos de la decisión de recuperación.....	49
6.2. Capítulo II: El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización.....	53
6.3. Capítulo III: El procedimiento de recuperación en otros supuestos.....	56
6.4. Impugnación de la resolución o liquidación resultante del procedimiento de recuperación.....	58
6.5. El reembolso de la ayuda. El pago.....	61
6.6. Posibilidad de exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador.....	66
7.CONCLUSIONES.....	69
8. BIBLIOGRAFÍA.....	72

1. INTRODUCCIÓN.

Como se sabe, uno de los pilares de la Unión Europea es el Mercado único, que se basa en las libertades comunitarias entre las que destaca, por lo que aquí interesa, la libre competencia entre las empresas que operan en él. Para salvaguardar la efectividad de la libre competencia y, en suma, del mercado único europeo, el artículo 107 del TFUE¹ establece que serán incompatibles con el mercado común cualquier tipo de ayuda que amenace con falsear dicha competencia.

La concesión de ayudas públicas constituye una intervención del sector público en la economía que, si bien es cierto que suelen buscar el interés general, si se utilizan de forma inadecuada puede crear un desequilibrio en el mercado común e injusticias para los que operan en el mismo. Por ello es necesario llevar a cabo un control y seguimiento de estas ayudas públicas evitando así los perjuicios que se pudieran causar y salvaguardando el funcionamiento eficiente de los mercados. Un control y seguimiento que se ha atribuido a la Comisión Europea.

El régimen jurídico de estas ayudas de Estado podemos encontrarlo en los artículos 107-109 del TFUE. Estas normas se encuentran ubicadas dentro de la regulación de la Unión Europea en materia de competencia, contenida en el actual Capítulo I del Título VII del TFUE (arts. 101-109), como instrumento para garantizar las condiciones de desarrollo del mercado interior.

Su aplicación en el ámbito fiscal tiene su origen 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”*, (DOCE C-384,

¹ Art 107.1 TFUE *“Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*.

de 10 de diciembre de 1998) que establece que condiciones han de darse para entender qué una medida de índole fiscal pueda calificarse de ayuda de Estado contraria a la libre competencia. Desde su aprobación tanto las Decisiones de la Comisión como las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) relativas a las ayudas de Estado, han demostrado la incidencia que tienen las ayudas de Estado prohibidas sobre los sistemas tributarios de los Estados miembros.

Obviamente, cuando se detecta la existencia de una ayuda de Estado de esta naturaleza, para reponer la situación, para eliminar los efectos nocivos causados sobre la libre competencia, no basta con declarar contraria al ordenamiento jurídico la ayuda de Estado en cuestión, es preciso además eliminarla o, lo que es igual, recuperar el beneficio que obtuvo el operador económico que le colocó en una situación de ventaja en el mercado.

Actualmente, la obligación de recuperación de la ayuda de Estado prohibida se encuentra recogida en el Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015 por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en su antecesor, Reglamento CE 659/1999. Concretamente en el artículo 16, que es una copia del artículo 14 del Reglamento del 99, salvo por las referencias al TJUE frente al TJCE².

Según establece el artículo 16 del Reglamento UE, la Comisión instará a los Estados miembros a proceder a la recuperación de la ayuda que *“deberá efectuarse sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional*

² Art 16. “1. Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda («decisión de recuperación»). La Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho de la Unión.
2. La ayuda recuperable con arreglo a la decisión de recuperación devengará intereses calculados a un tipo adecuado que fije la Comisión. Los intereses se devengarán desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación.
3. Sin perjuicio de lo que el Tribunal de Justicia de las Unión Europea pueda disponer, de conformidad con el artículo 278 del TFUE, la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión. Para ello y en caso de procedimiento ante los órganos jurisdiccionales nacionales, los Estados miembros de que se trate tomarán todas las medidas necesarias previstas en sus ordenamientos jurídicos nacionales, incluidas las medidas provisionales, sin perjuicio del Derecho de la Unión.”

del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión”.

Como excepción, añada también que no se llevará a cabo esta tarea si esta recuperación es contraria a los Principios Generales del Derecho. En materia de ayudas de Estado los principios que suelen alegar los afectados para evitar la devolución de la ayuda recibida son la seguridad jurídica, la confianza legítima y la imposibilidad absoluta. El TJUE y la Comisión tienen una concepción muy restrictiva de estos principios, pero sobre esta cuestión se profundizará más adelante.

La recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles con el mercado interior constituye, según la doctrina, la piedra angular de todo el sistema de control comunitario de las ayudas estatales. La credibilidad del sistema es directamente proporcional al grado de efectividad e inmediatez demostrado en la recuperación de las mismas³.

Sirvan las consideraciones anteriores para poner de manifiesto la importancia del objeto de este Trabajo Fin de Grado en el correcto funcionamiento de la Unión Europea, y para revelar el interés que suscita su estudio y las razones por las que se ha elegido como objeto de este trabajo.

Para efectuar el estudio del procedimiento de devolución de ayudas de Estado de carácter tributario se ha empleado la metodología propia de un estudio jurídico, utilizando las normas del Derecho positivo, tanto nacional como comunitario, reguladoras del mismo, así como la doctrina científica y la doctrina administrativa y de los tribunales de justicia referidas al objeto de estudio en este trabajo.

2. LAS AYUDAS DE ESTADO: CARACTERÍSTICAS QUE LAS DEFINEN.

Aunque el objeto del trabajo es el procedimiento de devolución de ayudas de Estado de carácter tributario, parece imprescindible iniciarlo con unas

³ MORENO GONZÁLEZ, S.: “*La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro*”, Revista Quincena Fiscal, nº 6/2015.

referencias algo más detalladas a lo que en el ámbito comunitario se entiende por ayuda de Estado, las clases de ayudas de Estado que se reconocen y al porqué están prohibidas la mayor parte de ellas.

Para definir qué son ayudas de Estado debemos acudir al artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁴ que establece que “*son 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*”, y serán incompatibles con el mercado interior, o estarán prohibidas “*en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros*”. De lo que deducimos que, en principio, las ayudas de Estado son incompatibles con el mercado interior.

Pero este concepto es demasiado indeterminado, lo cual puede deberse según PEREZ BERNABEU⁵ a que “*la práctica administrativa comunitaria da origen continuamente a nuevas medidas de fomento*” lo que obligaría a modificar las definiciones que se hubieran establecido, y por ello el TJUE ha ido señalando una serie de requisitos⁶ para calificar la ayuda como ayuda de Estado prohibida, y que son los siguientes:

- Que la norma constituya una ventaja económica
- Que sea concedida con carácter selectivo
- Que se instrumente a través de recursos estatales
- Que afecte al comercio y a la competencia comunitaria.

Hay que destacar, como se hace en la Sentencia de 23 de febrero de 1961 del TJUE, que “*el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención porque abarca no solo las medidas positivas, como las subvenciones, sino también intervenciones que mitigan las cargas normalmente incluidas en el presupuesto*”

⁴ Versión consolidada del TFUE, DOUE nº 83 de 30 de marzo de 2010.

⁵ PÉREZ BERNABEU, B. (2013): *La recuperación de las ayudas de Estado. Principios y procedimiento*, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 144 y ss. Madrid.

⁶ Véanse, entre otras, las sentencias del TJUE de 21 de marzo de 1990, (Asunto C-142/87, apartado 25, Bélgica/Comisión); de 14 de septiembre de 1994, (asuntos acumulados C-278/92 a C-280/92, apartado 20, España/Comisión); de 16 de mayo de 2002, (Asunto C-482/99, apartado 68, Francia/Comisión).

*de una empresa y que, sin ser subvenciones en sentido estricto, son similares en su naturaleza y tienen el mismo efecto*⁷.

Es decir, que las ayudas de Estado pueden ser medidas fiscales (incentivos, beneficios reconocidos por la Administración o el legislador en la regularización o aplicación de los tributos) que colocan en una posición de ventaja a su destinatario al disminuir la carga económica que debe soportar frente a sus competidores.

Aclarado que las ayudas de Estado prohibidas pueden consistir tanto en una medida de gasto (subvención directa) como en una medida de ingreso o de renuncia a la percepción por parte del Estado de un ingreso, particularmente tributario, en principio debido, se estudiarán ahora más detenidamente esos requisitos que debe reunir una ayuda de Estado para considerarse contraria al ordenamiento comunitario, poniendo el acento en las ayudas de carácter tributario.

→ Ventaja económica:

La podemos definir como “*beneficio económico que pueda suponer para una empresa una mejora objetiva de su situación financiera con independencia de su forma o finalidad*”⁸.

Cualquier atribución de un beneficio de carácter fiscal a una empresa supone una disminución de los ingresos fiscales del Estado, por lo que al final somos todos los ciudadanos los que estamos sufragando dicha ayuda.

Esta ventaja puede proceder de la exención de impuestos, reducción de la base imponible, deducciones fiscales... Esto supone que el sujeto que recibe estas ayudas va a estar en una situación fiscal más favorable que sus competidores, y esto es una situación totalmente injusta.

⁷ PROSPER ALMARGO. A. (2016). *El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*. Instituto de Estudios Fiscales, DOC 13/2016, pág. 219.

⁸ PROSPER ALMARGO. A. (2016). Ob. cit. *El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 219.

Además, como ha señalado el profesor FICHERA otro tipo de beneficio fiscal podría ser que los tributos extrafiscales fueran utilizados para favorecer a determinadas empresas, constituyendo así una ayuda de Estado⁹.

→ Carácter selectivo.

Es decir, que afecte únicamente a determinadas empresas o producciones, otorgándolas una ventaja que no tendrían en circunstancias normales del mercado, viendo así fortalecida su posición frente al resto que no la reciben.

La selectividad puede ser de dos tipos, *material*, cuando este destinada a determinadas empresas o producciones, o *regional*, cuando busque favorecer a un territorio determinado, por ejemplo, disminuyendo la carga financiera de las mismas, esto es lo que había considerado el TJUE porque entendía que estas ayudas infraestatales eran una excepción al marco general de referencia que debe ser el Estado.

Este criterio cambia a raíz de la Sentencia Azores. En esta sentencia se deja de considerar al Estado como marco de referencia y entiende que una entidad infraestatal puede constituir su propio marco siempre y cuando fuera lo suficientemente autónoma del Gobierno central, al disponer de autonomía institucional, en materia de procedimiento y en materia económica.

Es necesario diferenciar las ayudas de Estado de las medidas generales de política económica, fiscal o social que no entran dentro de este supuesto porque están dirigidas a todas las empresas de manera objetiva, y que repercuten sobre varios sectores y en todo el territorio nacional. Este tipo de medidas generales no se consideran contrarias al ordenamiento comunitario.

No obstante, se ha observado que, a veces, las ayudas de Estado se disfrazan de este tipo de medidas generales, por lo que es importante saber distinguir unas de otras con la mayor precisión posible. Se puede considerar que una medida general es en realidad una ayuda de Estado prohibida en los siguientes casos:

⁹ Así lo indica MANZANO SILVA. E. (2009). Ob. cit. *Ayudas de carácter fiscal...*, pág. 30.

- Cuando dicen ser generales, pero tienen un diseño que solo las hace aplicable a un pequeño grupo de empresas o a una sola,
- Cuando otorgan un amplio margen de discrecionalidad al Estado, por lo que pueden beneficiar a ciertas empresas sin tener que justificarse,
- Y cuando se quiere favorecer a las empresas de un determinado Estado tomando medidas que influyen en el comercio, adoptando la forma general de apoyo.

El TJUE ha resaltado, en este mismo sentido, que se considerará ayuda de Estado a estos efectos “...*el beneficio económico que conceda una ventaja selectiva a la cual no puedan acceder algunas empresas situadas en ese Estado miembro por razones subjetivas*”. No se va a considerar selectiva, por el contrario, si el tratamiento diferenciado de un contribuyente o un grupo de ellos está justificado por la naturaleza y estructura del sistema tributario¹⁰.

➔ Otorgada a través de fondos estatales:

Debe estar sufragada, directa o indirectamente, con fondos públicos para poder considerar la ventaja como ayuda de Estado.

De la jurisprudencia del TJUE debemos deducir que lo que se exige es que el beneficio económico se financie mediante las arcas públicas, independientemente de si el órgano que lo otorga es del Estado en sentido estricto, o de sus entidades territoriales infraestatales o un ente privado controlado por alguno de los anteriores¹¹.

➔ Que afecte al comercio y a la competencia comunitaria.

Para terminar, el último requisito que debe cumplirse para poder calificar una ventaja económica selectiva y financiada con fondos públicos de ayuda de

¹⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2014): “Situaciones internas y Derecho de la UE: Nuevas Perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE”, Cívitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº.163, pp. 43-90.

¹¹ PROSPER ALMAGRO. A. (2016). Ob. Cit. *El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 219, IEF.

Estado prohibida es que “afecte a los intercambios internacionales y falsee o amenace con falsear la competencia”¹².

El TJUE ha considerado que cuando una ayuda estatal impulse la posición de una empresa en perjuicio de sus competidores se está produciendo una incidencia en los intercambios comunitarios, y, en consecuencia, en la competencia. En la sentencia 17 de junio de 1999 indico que “cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la producción interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen las posibilidades de las empresas establecidas en otro Estado miembro de exportar sus productos hacia el mercado de dicho Estado.”

Para concluir este apartado, hay que decir que los Estados están obligados a comunicar a la Comisión, previamente a su aplicación, todos los proyectos que puedan suponer la concesión o modificación de ayudas de Estado, porque la falta de notificación supondrá su calificación inmediata como ayuda de Estado ilegal o prohibida.

Aunque hay que aclarar que este régimen de notificación previa no es aplicable a dos supuestos muy concretos:

- Ayudas *minimis*: son aquellas que se conceden a una única empresa durante un cierto espacio de tiempo y no superan una cantidad fija determinada, no cumplen todos los criterios que establece el artículo 107, apartado 1, del Tratado y, por lo tanto, no están sujetas al procedimiento de notificación.
- Ayudas estatales horizontales: son aquellas que se aplican en todos los sectores, no a uno concreto.

Estas ayudas han sido revisadas dentro del programa de actuación que nació a raíz de la *Comunicación relativa a la aplicación de las normas de la UE en materia de ayudas estatales del 2012*¹³.

¹² PROSPER ALMARGRO. A. (2016). Ob. Cit. *El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 220, IEF.

¹³ Véase la “Comunicación relativa a la aplicación de las normas de la UE en materia de ayudas estatales a las compensaciones concedidas por la prestación de servicios de interés económico general” 2012/C8/02

El resultado de esta actuación fue el Reglamento 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013 relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 TFUE a las ayudas de *minimis*, y el Reglamento 651/2014, de la Comisión, del 17 de junio de 2014, que declara determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

Al margen de estos dos supuestos, los Estados están compelidos a notificar a la Comisión cualquier proyecto que pueda implicar la concesión de un beneficio económico, porque de no hacerlo así, puede ocurrir que califique automáticamente de ayuda de Estado ilegal, como se ha señalado anteriormente.

Teniendo en cuenta si ha existido previa notificación o no a la Comisión de la medida proyectada por el correspondiente Estado miembro, podemos diferenciar entre:

- Ayudas de Estado previamente notificadas, y posteriormente declaradas como incompatibles con el mercado interior,
- Ayudas de Estado que son declaradas automáticamente ilegales por no haber sido notificadas a la Comisión antes de su aplicación.

3. EL CONTROL DE LAS AYUDAS DE ESTADO POR DIFERENTES ORGANISMOS.

Como ya se ha dicho, el objetivo del control de las ayudas de Estado no es otro sino el de evitar que, a pesar de que los Gobiernos intervengan en el mercado otorgando ayudas, esto no conlleve una distorsión de la competencia y un mal funcionamiento del mercado interior.

Para poder realizar este control se otorgan diversas facultades a órganos comunitarios y nacionales con el objetivo de llevar a cabo el efectivo cumplimiento de las normas que garantizan el libre mercado.

A continuación, se explicará el papel que desempeñan la Comisión Europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, finalmente, los tribunales de justicia nacionales en el ejercicio de ese control a las ayudas de Estado.

3.1. EL CONTROL DE LAS AYUDAS DE ESTADO POR PARTE DE LA COMISIÓN EUROPEA.

La Comisión es el organismo que ocupa el papel protagonista en todo lo relacionado con las ayudas de Estado, y es ella la encargada de dilucidar si las ayudas que los Estados miembros quieren otorgar son compatibles o no con el mercado común.

La Comisión, en líneas generales, lleva a cabo en este sentido dos tipos de acciones:

1. Desempeña la función de supervisión de ayudas ya existentes, tratando de adaptarlas al mercado común, si fuera posible, y sino solicitando su modificación o supresión en el plazo que ella estime oportuno, según establece el artículo 108 TFUE¹⁴.
2. Supervisa las nuevas ayudas. Según el artículo 108.3 TFUE, todo proyecto de ayuda o modificación de ayuda existente debe notificarse a la Comisión para que ésta evalúe su compatibilidad o no con el mercado común, según establece el artículo 107¹⁵.

Conviene hacer aquí un paréntesis para explicar brevemente en qué consisten cada uno de estos dos tipos de ayudas de Estado posible objeto de control por parte de la Comisión:

- Ayudas existentes: son ayudas que un determinado Estado concedió antes de adherirse a la Unión Europea, y que siguen vigentes después de su entrada.

¹⁴ Art 108. 1. “La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior.”

¹⁵ Art 108.3 “3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva”.

- Ayudas nuevas: son aquellas que pretenden concederse una vez el Estado ya es miembro de la Unión Europea. Dentro de estas debemos de hablar de ayudas notificadas, ayudas ilegales y ayudas abusivas.

El papel protagonista de la Comisión en orden al control de las ayudas de Estado viene derivado del artículo 108 TFUE (antiguo 88 TCE). Éste le encomienda a la Comisión el control de las ayudas y le otorga diversas facultades para ello. En aplicación de este artículo se dictó el Reglamento del Consejo 659/1999 de 2 de marzo, desarrollado más tarde por el Reglamento de la Comisión 794/2004, de 21 de abril. Finalmente, estos dos Reglamentos se sustituyeron por uno más nuevo, el Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015.

Estos textos citados, más lo dispuesto en el Tratado, conforman la normativa básica del procedimiento de control que debe desempeñar la Comisión.

A continuación, se van a hacer una serie de distinciones de tipos de ayudas y el procedimiento que se sigue en relación a cada una de ellas para controlarla por parte de la Comisión.

- **Ayudas notificadas y su procedimiento.**

El Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de Julio, de 2015, es el encargado de regular el aspecto procedimental de esta materia, en el Capítulo II llamado "Procedimiento aplicable a las ayudas notificadas".

En el procedimiento de ayudas de Estado, la principal medida de control es, como ya se ha indicado, la obligación de notificar a la Comisión cualquier proyecto de concesión de una ayuda por parte de un Estado miembro. Debe notificarse la ayuda proyectada con una antelación suficiente como para que la Comisión lo examine. Para realizar esta tarea tiene un plazo de dos meses. Tras este plazo, la Comisión tiene que declarar la medida compatible con el mercado interior o, si en ese tiempo no se tiene clara la compatibilidad, debe iniciar un procedimiento de investigación formal más exhaustivo para obtener información más precisa y poder resolver sus dudas.

Esta obligación de notificación es de aplicación para todas las ayudas nuevas, y también para aquellas variaciones o modificaciones de ayudas existentes que sea necesario realizar. Por modificación se entiende, a estos efectos, “*cualquier cambio que no constituya una modificación de naturaleza puramente formal o administrativa sin repercusiones para la evaluación de la compatibilidad de la medida de ayuda con el mercado común*”¹⁶.

Cuando el Estado realice la notificación debe incluir toda la información necesaria para que la Comisión disponga de los elementos suficientes como para poder emitir una Decisión.

Hay que destacar que durante este proceso el beneficio económico quedará suspendido, es decir, no se puede poner en práctica, de modo que la única consecuencia de la espera será la Decisión de la Comisión declarando la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda de Estado con la libre competencia. Y durante esa espera, nadie habrá disfrutado de una ayuda que, pudiendo ser ilegal, le haya dado ventaja durante ese período de espera. Ello en aplicación de la “*cláusula de efecto suspensivo*”. Esta cláusula se deriva del artículo 108.3 TFUE que establece que “*El Estado Miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho proyecto haya recaído decisión definitiva*”.

La consecuencia de incumplir con este deber de notificación es la declaración de la ayuda como ilegal y la obligación de proceder a su recuperación inmediata.

Actualmente, solo se escapan de este deber de previa notificación, como se ha indicado al principio, las ayudas otorgadas a la formación, a las PYMES y de *minimis* y las ayudas “*a la producción o comercio de armas o municiones para la defensa del Estado*”¹⁷. Excepto estos casos, el resto de medidas proyectadas por un Estado miembro susceptibles de ser calificadas como ayuda de Estado deben ser notificadas.

¹⁶ Así está dispuesto en el artículo 4. 1 del Reglamento 794/2004.

¹⁷ MANZANO SILVA. E. (2009). Ob. cit. *Ayudas de carácter fiscal...*, pág. 118.

Una vez indicado qué y cuándo se debe notificar a la Comisión una posible ayuda de Estado, la siguiente incógnita a despejar es la siguiente: ¿Quién tiene el deber de notificar? En principio es el Gobierno central del Estado miembro de que se trate, independientemente de que la ayuda la conceda un órgano de un ente público infraestatal. Además, si el Estado es descentralizado como ocurre en España, lo normal es que haya un mecanismo de coordinación para unificar las comunicaciones. En nuestro caso, disponemos del Real Decreto 1755/1987, de 23 de diciembre, por el que se regula el procedimiento de comunicación a la Comisión de la Unión Europea de los proyectos de las Administraciones o Entes públicos que se propongan establecer, conceder o modificar ayudas internas.

- Proceso de notificación en España.

En el caso de España, habrá que remitir el proyecto de las medidas que se quieran adoptar a la Comisión interministerial para asuntos relacionados con la UE. El proyecto remitido debe contener los antecedentes, estudios e informes necesarios para poder conocer la finalidad, alcance, destinatarios y cuantías de las ayudas, y debe hacerse con una antelación mínima de tres meses respecto a la fecha prevista de aprobación y aplicación de la medida proyectada.

Si la referida Comisión interministerial considera que faltan datos, podrá solicitarlos. Y una vez este todo en orden, se podrá remitir a la Comisión Europea, eso sí, previo informe del Consejo rector¹⁸. La Comisión interministerial dispone de un mes desde que ha recibido el proyecto para remitirlo a la Comisión Europea.

¹⁸ Art. 4 de la Ley 50/1985 de Incentivos regionales. “1. Se crea un Consejo Rector como órgano encargado de programar y promover las actuaciones estatales en materia de incentivos regionales, de velar por la coordinación de estos incentivos con los restantes instrumentos de la política de desarrollo regional y, a efectos de lo establecido en el artículo 3.2 de la presente Ley, con las ayudas sectoriales con incidencia regional. 2. El Consejo Rector, que estará adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, podrá recabar de las Administraciones Públicas la información necesaria y formular las mociones que considere oportunas. Estará integrado por representantes de los Ministerios de Economía y Hacienda; Obras Públicas y Urbanismo; Trabajo y Seguridad Social; Industria y Energía; Agricultura, Pesca y Alimentación; Transportes, Turismo y Comunicaciones, y Administración Territorial. La propuesta de concesión de los incentivos regionales que procedan corresponderá al Consejo Rector, que la realizará por sí o por delegación, en grupos de trabajo constituidos en su seno. En dichos grupos de trabajo se asignará representación a las Comunidades Autónomas afectadas en cada caso. 4. El Consejo Rector, a través del Ministerio de Economía y Hacienda, elevará al Gobierno trimestralmente, y cuando éste lo requiera, una memoria explicativa de los incentivos regionales concedidos.”

Pues bien, la Comisión Europea, una vez ha recibido la notificación de la medida proyectada, tiene dos meses para examinarla y optar por una de estas opciones:

- Emitir una Decisión que declare que la medida no es una ayuda ilegal.
- Emitir una Decisión de no formular objeciones, cuando proclame la compatibilidad con el mercado común.
- Incoar el procedimiento de investigación formal si tiene dudas sobre la adecuación de la medida con el artículo 107.1 TFUE.

Si la Comisión entiende que la información remitida por el Estado miembro es insuficiente, solicitara información adicional. Y en el caso en que el Estado no atienda esta petición o no lo haga correctamente, le dará un plazo excepcional, y si continua sin resolverse el problema, se entenderá que el Estado miembro implicado ha retirado la notificación y, por lo tanto, no se podrán poner en marcha esas medidas inicialmente proyectadas.

¿Qué sucede si la Comisión no responde en el plazo previsto en la norma a la notificación recibida? Si pasan dos meses y no emite ninguna Decisión, la ayuda se entiende autorizada por silencio administrativo. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que esta autorización tácita no opera de forma automática, pues se requiere que el Estado Miembro informe expresamente a la Comisión de la intención de aplicar la medida o ayuda que le fue notificada. Aunque es cierto que esto no impide que más tarde no se revise la autorización tácita, según está regulado en la normativa de ayudas existentes.

Para el supuesto en el que la Comisión se pronuncie incoando un procedimiento de investigación formal, deberá explicar las “*cuestiones de hecho y de derecho del asunto, e incluir una valoración inicial en cuanto a la consideración de ayuda de Estado de la medida propuesta, exponiendo las dudas sobre la compatibilidad de ésta con el mercado común*”¹⁹. En la decisión de la Comisión de iniciar un procedimiento formal se hará saber al Estado miembro implicado y demás partes interesadas la posibilidad de presentar observaciones.

¹⁹ MANZANO SILVA. E. (2009). Ob. cit. *Ayudas de carácter fiscal...*, pág. 119.

Una vez se hayan celebrado los trámites referidos arriba, la Comisión cuenta con un plazo de dieciocho meses para tomar una decisión sobre la medida. Si entiende que la medida no forma parte de lo que denominamos ayuda de Estado contraria al ordenamiento comunitario, lo comunicara mediante Decisión. Ahora, si entiende la Comisión que la medida entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 107.1²⁰, tiene dos opciones:

- Emitir una Decisión positiva, es decir, que cataloga a la ayuda como compatible con el mercado común. En este caso, puede ser también una Decisión positiva pero condicionada, esto es, que será positiva o aceptable la aplicación de la medida proyectada siempre que se cumplan unas condiciones que se establezcan en la propia Decisión de la Comisión.
- Emitir una Decisión negativa, en el caso en el que entienda que la medida notificada no es compatible con el mercado único y vulnera la libre competencia.

Si pasados los dieciocho meses de los que dispone para resolver el procedimiento formal iniciado, la Comisión no se pronuncia, el Estado afectado puede requerirla, y la Comisión tendrá que emitir una Decisión en base a la información de la que disponga, que, de ser insuficiente para estar seguros de la compatibilidad, tendrá como resultado una Decisión negativa. Normalmente, los Estados miembros que se encuentren en esta situación no harán tal requerimiento, puesto que será muy sencillo que la Comisión opte, en ese caso, por decir que la información aportada no era suficiente. La consecuencia será que el Estado retira la notificación de la medida y ésta ya no se va a aplicar.

Ayudas ilegales y su procedimiento.

Un segundo tipo de ayudas de Estado son las ayudas ilegales, regulándose el procedimiento que se ha de seguir en este caso en los artículos 10 y siguientes

²⁰ Art 107.1 TFUE: “serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

del Reglamento 659/1999 y en el Capítulo III, del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, artículos 12 y siguientes.

Son ayudas ilegales aquellas que se han concedido, y que están siendo disfrutadas por los beneficiarios, sin respetar el deber de notificación previa a la Comisión; y también lo son las ayudas notificadas que se han concedido sin esperar a que la Comisión se pronunciase al respecto.

Cuando la Comisión tenga constancia de la existencia de una ayuda ilegal, tiene que iniciar un procedimiento similar al de las ayudas notificadas, con una fase de examen previo y una investigación formal que aclare si tal beneficio es compatible o no con el mercado interior. Y en caso de declararse la incompatibilidad, se le exigirá al Estado Miembro implicado que recupere el beneficio económico inmediatamente, más los intereses que se hayan devengado desde su concesión.

Esto es siempre así, salvo que se dé el supuesto recogido en el artículo 16 del Reglamento (UE) 2015/1589, de 13 de Julio de 2015, se establece que “*salvo que la Decisión anterior pudiese atentar contra un principio general del Derecho de la UE*”²¹ sobre este punto nos extenderemos más adelante.

La Comisión, cuando lo crea conveniente, solicitará información al Estado interesado, y en caso de que éste ignore tal petición, entonces requerirá la información mediante un “*requerimiento de información*”.

Con el objetivo de forzar a los Estados a cumplir con el deber de notificación, la Comisión puede adoptar una serie de medidas cautelares, tales como la suspensión de la ayuda ilegal, e incluso recuperarla provisionalmente, aunque para que esto último suceda deben concurrir las siguientes circunstancias:

- Que no existan dudas acerca de la ilegalidad.
- Que sea urgente actuar.
- Que exista un grave riesgo de causar un perjuicio considerable e irreparable a un competidor.

²¹ PROSPER ALMARGO. A. (2016). Ob. cit., *El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 221. IEF.

Si la Comisión hace un requerimiento de suspensión o recuperación, y el Estado Miembro no lo cumple, la Comisión podrá someter el asunto directamente Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que declare que la inobservancia es una violación del Tratado.

El examen de la ayuda ilegal debe terminar “*con una decisión positiva o negativa, en el caso de que finalmente sea considerada ayuda de Estado, o con una decisión en sentido contrario si se considera que no reúne las condiciones exigidas para ello*”²².

- **Ayudas abusivas y su procedimiento.**

Un tercer tipo de ayudas de Estado serían las ayudas “abusivas”. Podemos definir las, según ESTOA PEREZ, como “*el uso abusivo de la ayuda autorizada*”²³, en el sentido en que estas ayudas no han sido utilizadas para lo que fueron autorizadas por la Comisión.

El fundamento de esta calificación reside en que se trataría de una ayuda que se autorizó en base a una información que se plasmó en la notificación realizada por el Estado miembro interesado, y que, sin embargo, ha sido utilizada para fines distintos a los informados en la notificación, cuando, si se pensaba utilizar en otro sentido, esto debería haberse notificado.

El procedimiento que se ha de seguir sobre ayudas abusivas es muy similar al de ayudas ilegales, pero en este caso, no se puede proceder a la recuperación provisional, puesto que han sido autorizadas previamente.

Para ver de que forma se está aplicando esta ayuda, la Comisión puede iniciar el procedimiento de investigación formal, que se ha expuesto anteriormente.

- **Ayudas existentes y su procedimiento.**

El cuarto y último tipo de ayuda de Estado que se debe mencionar aquí son las ayudas existentes. En el artículo 1, apartado b) del Reglamento UE

²² MANZANO SILVA. E. (2009). Ob. cit. *Ayudas de Estado de carácter fiscal...*, pág. 119.

²³ ESTOA PÉREZ, A. (2006), *El control de las ayudas de Estado*, IUSTEL. Madrid.

2015/1589, se describe como ayudas existentes las que reúnan alguna de las siguientes condiciones:

- Resultaban de aplicación en el Estado antes de la entrada en vigor del Tratado en su territorio.
- Las que han sido autorizadas por la Comisión o por el Consejo.
- Las que deban entenderse como ayudas existentes porque ha transcurrido el plazo de prescripción de diez años que tiene la Comisión para comprobar su compatibilidad con el mercado común sin haberse pronunciado sobre las mismas. (artículo 17 Reglamento 2015/1589²⁴).
- Aquellas medidas, que en su origen no tenían la consideración de ayudas de Estado, pero que han pasado a serlo por la evolución del mercado común.

La misión de la Comisión es vigilar constantemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en ellos, y proponerles las medidas necesarias para que se adapten a las normas de compatibilidad con el mercado común.

En el caso de que la Comisión se dé cuenta de que hay un régimen de ayudas que ya no es compatible con la libre competencia y con el mercado único, tendrá que informar al Estado afectado, para que éste alegue lo que estime necesario para afirmar la compatibilidad. Si, aun así, la Comisión insiste en la incompatibilidad, emitirá una recomendación que contendrá una serie de medidas que básicamente podrán consistir en:

- Una modificación de fondo del régimen de ayudas.
- La fijación de determinados requisitos de procedimiento.
- La supresión del régimen.

Si el Estado miembro implicado está de acuerdo, deberá poner en marcha estas medidas lo más rápido posible, pero si, por el contrario, esta disconforme se lo deberá argumentar a la Comisión, y ésta procederá al examen previo, y si fuera necesario a una investigación formal.

²⁴ Art 17.3: “Cualquier ayuda para la que haya expirado el plazo de prescripción se considerará ayuda existente”.

Hasta aquí se han expuesto las distintas clases de ayudas de Estado o, mejor dicho, las diferentes posiciones en las que se pueda encontrar una medida adoptada por un Estado miembro con relación a su consideración como posible ayuda de Estado a la que se refiere el artículo 107 del TFUE, y el papel que ha de desempeñar la Comisión europea respecto al control de esa medida con el fin de asegurar que no sean de aplicación aquellas medidas programadas por un Estado miembro que falseen o amenacen con falsear la competencia. Pero la Comisión Europea no es el único órgano que tiene encomendada una función de control de las ayudas Estado; también lo tienen los tribunales de justicia, tanto europeos como nacionales de los Estados miembros, a los que se hará referencia en los siguientes apartados.

3.2. EL CONTROL DE LAS AYUDAS DE ESTADO POR PARTE DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA LA UNIÓN EUROPEA.

Los tribunales de justicia europeos se encargan de asegurar que los Estados y las instituciones comunitarias, sobre todo la Comisión, cumplen las disposiciones del Derecho Comunitario. Para ello disponen de tres mecanismos:

- El recurso de incumplimiento.
- El recurso de anulación.
- El recurso de omisión.

A continuación, se va a exponer la función que estos tribunales realizan en lo referente a las ayudas de Estado, explicando cómo y en qué supuestos se utilizan cada uno de los recursos antes mencionados con la finalidad de evitar la efectiva aplicación de ayudas de Estado contrarias al ordenamiento jurídico comunitario.

- El recurso de incumplimiento.

Este recurso puede interponerlo la Comisión o cualquier otro Estado miembro interesado distinto, claro está, de aquel que pretenda aplicar la medida susceptible de calificarse como ayuda de Estado prohibida. Lo que se busca con este recurso es controlar que los Estados cumplen con las obligaciones que tienen derivadas del Derecho comunitario.

Este recurso no cabe contra recomendaciones o dictámenes que pueda haber hecho la Comisión a un Estado miembro que pretenda aplicar una determinada ayuda de Estado, puesto que de estos no se derivan obligaciones.

El recurso de incumplimiento no se puede plantear contra la medida proyectada o aplicada por un Estado miembro prima facie. Se necesita que antes de plantear este recurso, la Comisión haya requerido al Estado miembro que le responda a las peticiones que se le haya hecho, que en general suele ser más información sobre las ayudas proyectadas, y solo si éste no atiende satisfactoriamente a las peticiones recibidas se podrá interponer este recurso.

En lo relacionado con ayudas de Estado, lo incumplido que es susceptible de constituir el objeto de este recurso de incumplimiento no son en sentido estricto las medidas proyectadas por el Estado miembro calificables como ayudas de Estado prohibidas, sino que suelen ser las decisiones de la Comisión acerca de la recuperación de esas ayudas. Y, según el artículo 288 TFUE²⁵, el incumplimiento de una decisión de la Comisión constituye una grave vulneración del Tratado.

Si el Tribunal Europeo entiende que hay incumplimiento, el Estado miembro estará obligado a tomar las medidas necesarias para revertir este incumplimiento y, en caso de no hacerlo, será sancionado con multas.

- **El recurso de anulación.**

Este recurso se sustenta ante el Tribunal General (antes Tribunal de Primera Instancia) según establece el artículo 263 del TFUE que dispone: *“el Tribunal de Justicia controlará la legalidad de los actos adoptados conjuntamente por el Parlamento Europeo y el Consejo, los de este último, los de la Comisión y los del Banco Central Europeo, que no sean recomendaciones o dictámenes”*.

Generalmente, en materia de ayudas de Estado, los actos de las instituciones europeas susceptibles de constituir el objeto de un recurso de

²⁵ Art 288 TFUE: *“La decisión será obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos”*.

anulación son los Reglamentos y las Decisiones, sobre todo las decisiones que emite la Comisión.

Cuando se interpone este tipo de recurso por los Estados miembros o por las instituciones europeas, se busca conseguir la anulación total o parcial de los Reglamentos. Sin embargo, cuando son los particulares los que lo interponen lo que quieren es la suspensión de los actos jurídicos que les afectan “*directa e individualmente*”, debiendo acreditar que tienen un interés especial en la anulación del acto impugnado²⁶.

La mayoría de los recursos de anulación que se interponen se fundamentan en la supuesta violación del artículo 107 TFUE²⁷, le sigue como fundamentación del recurso la vulneración de los principios generales del Derecho comunitario y la desviación de poder.

Si el Tribunal admite y acepta los motivos que fundamentan el recurso, declarara el acto impugnado como nulo y sin efectos

- **El recurso por omisión.**

El tercer tipo de recurso que puede conocer el Tribunal de Justicia Europeo es el recurso por omisión. Este recurso sirve para controlar la legalidad de la falta de actuación de las instituciones comunitarias. En lo que aquí interesa las ayudas de Estado esta omisión consistirá en que la Comisión no haya adoptado una Decisión que sí esté obligada a tomar. En el caso de que el Tribunal entienda que esto ha ocurrido efectivamente, el fallo del Tribunal puede dar lugar a una reclamación de indemnización por los daños que la no actuación ha causado al recurrente.

²⁶ Vid. a este respecto la sentencia STJCE de 15 de julio de 1963, plenum/comisión. C-25/62.

²⁷ El artículo 107, a modo de resumen, establece las condiciones para considerar una ayuda ilegal, de lo que ya hemos hablado, pero también determina que ayudas sí son compatibles, como son las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales y ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional. Y por último dispone que podrán considerarse compatibles con el mercado interior: las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio y demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.

Solo se puede interponer este recurso por omisión cuando previamente se haya hecho el oportuno requerimiento a la Comisión para que actúe. En ese requerimiento se debe poner claramente de manifiesto que con él se busca un pronunciamiento concreto de la Comisión, y que su presentación es previa a la interposición de un recurso en un procedimiento contencioso si no es atendido.

Desde que se ha enviado el requerimiento hay dos meses de plazo para que la Comisión adopte la Decisión requerida y, si no hay respuesta, se abre otro plazo de dos meses para interponer el recurso por incumplimiento. Una vez se ha declarado la ilegalidad de la omisión por el Tribunal, le corresponderá a la institución correspondiente, es decir, a la Comisión, adoptar las medidas necesarias para poner fin a esa omisión.

3.3. EL CONTROL DE LAS AYUDAS DE ESTADO POR PARTE DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA NACIONALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS.

Es fundamental para garantizar la correcta aplicación del Derecho comunitario, la intervención de los tribunales de justicia nacionales de los Estados miembros.

En relación con las ayudas de Estado, las funciones de los tribunales nacionales de los Estados miembros se concretan en velar porque esas ayudas de Estado declaradas o presuntamente ilegales no sean aplicadas hasta que la Comisión emita una Decisión sobre su compatibilidad con el mercado interior, y en aplicar los Reglamentos y demás disposiciones comunitarias. Para cumplir estas funciones los tribunales de justicia nacionales cuentan con el apoyo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4. EL DEBER DE RECUPERACIÓN DE LAS AYUDAS DE ESTADO CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO COMUNITARIO.

Como ya se ha dicho al principio del trabajo, la obligación de recuperación de una ayuda de Estado ilegal aparece claramente especificada en artículo 16 del Reglamento UE 2015/1589²⁸. En base a este artículo se desarrolla la

²⁸ Art 16. :”1. Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del

normativa española reguladora del procedimiento para la devolución de esta clase a de ayudas de Estado.

Una vez se ha declarado una ayuda de ilegal, la consecuencia lógica no es otra que la devolución íntegra de la cantidad total recibida, más los intereses que se hayan generado desde que se percibió, pues solamente así se consigue, desde la perspectiva del efectivo cumplimiento de la libre competencia, reponer la situación al momento anterior al disfrute de la ayuda ilegal y de la consiguiente posición privilegiada injustamente obtenida en el mercado de los beneficiados por la ayuda de Estado ilegal.

El Tribunal de Justicia de la antigua Comunidad Europea ya decretó en la sentencia Kohlegesetz de 1973 que *“la Comisión tenía la facultad de ordenar la recuperación de ayudas estatales ilegales e incompatibles”*. La Comisión Europea, basándose en esta sentencia y en la jurisprudencia que se sentó con otras similares posteriores, procedió a ordenar sistemáticamente la recuperación de este tipo de ayudas.

En aquel momento era necesaria la creación de una norma que regulase detalladamente la obligación de pedir la devolución de esas cantidades recibidas en concepto de ayudas de Estado ilegales, supliendo así la omisión del TCE en este aspecto. A este fin se aprobó el Reglamento del Consejo 659/1999, de 22 de marzo.

Con este Reglamento se da una base legal a la Comisión para que pueda detener el otorgamiento de la ayuda, a través del requerimiento de suspensión, o proceder a su recuperación provisional, en aquellos casos en los que haya dudas sobre la compatibilidad de esa ayuda. En este “nuevo” procedimiento, el

beneficiario la recuperación de la ayuda («decisión de recuperación»). La Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho de la Unión.

2. La ayuda recuperable con arreglo a la decisión de recuperación devengará intereses calculados a un tipo adecuado que fije la Comisión. Los intereses se devengarán desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación.

3. Sin perjuicio de lo que el Tribunal de Justicia de las Unión Europea pueda disponer, de conformidad con el artículo 278 del TFUE, la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión. Para ello y en caso de procedimiento ante los órganos jurisdiccionales nacionales, los Estados miembros de que se trate tomarán todas las medidas necesarias previstas en sus ordenamientos jurídicos nacionales, incluidas las medidas provisionales, sin perjuicio del Derecho de la Unión”.

Estado miembro afectado dispone de un plazo para presentar sus alegaciones y, de no contestar o acceder a la petición de información de la Comisión, ésta puede llevar directamente el asunto al Tribunal de Justicia.

En caso de declararse oficialmente la incompatibilidad de la ayuda de Estado con la normativa europea, la Comisión tendrá que recuperar todo el dinero concedido, más los intereses devengados, para evitar así cualquier tipo de ventaja y restaurar la situación original. Esta función encomendada a la Comisión se lleva a cabo mediante la adopción de la llamada Decisión de recuperación.

La Decisión de recuperación tiene efecto directo, y ha de ser precisa, para que el Estado miembro no tenga ninguna duda y pase a adoptar las medidas necesarias para lograr su ejecución. Desde que se dicta, el Estado tiene un plazo de 4 meses para lograrlo, siguiendo el procedimiento regulado en el ordenamiento nacional.

Si el Estado Miembro no cumple con esta obligación, la Comisión o cualquier otro Estado interesado están habilitados para interponer contra el Estado infractor un recurso por incumplimiento, así se recoge en el artículo 108.2 del TFUE²⁹.

Si se da este supuesto, será el TJUE el que tendrá que ver si el Estado que no ha cumplido con la orden de recuperación no lo ha hecho porque hay una imposibilidad absoluta de ejecución, o si no hay ningún tipo de excusa para

²⁹ Art. 108.2 *“Si el Estado de que se trate no cumpliera esta decisión en el plazo establecido, la Comisión o cualquier otro Estado interesado podrá recurrir directamente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no obstante, lo dispuesto en los artículos 258 y 259”.*

Art. 258: *“Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.*

Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al TJUE”.

Art. 259: *“Cualquier Estado miembro podrá recurrir al TJUE, si estimare que otro Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados. Antes de que un Estado miembro interponga, contra otro Estado miembro, un recurso fundado en un supuesto incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados deberá someter el asunto a la Comisión. La Comisión emitirá un dictamen motivado, una vez que los Estados interesados hayan tenido la posibilidad de formular sus observaciones por escrito y oralmente en procedimiento contradictorio. Si la Comisión no hubiere emitido el dictamen en el plazo de tres meses desde la fecha de la solicitud, la falta de dictamen no será obstáculo para poder recurrir al Tribunal”.*

justificar su actuación o, mejor dicho, falta una justificación para su incumplimiento.

Además, la Comisión, junto al recurso por incumplimiento, y desde la sentencia del asunto “Deggendorf” de 1955, puede ordenar al Estado miembro infractor que suspenda el pago de *“nueva ayuda compatible a una empresa que dispone de una ayuda ilegal e incompatible sujeta a una decisión de recuperación anterior”*³⁰.

Respecto al tipo de interés aplicable, la última palabra la tiene la Comisión, aunque debe tener en cuenta la opinión del Estado miembro involucrado. La manera de fijar el tipo de interés aplicable y la forma de aplicarlo se regula, no obstante, en los artículos 9 a 11 del Reglamento 794/2004, de 21 de abril de 2004, en el que también se establece que los intereses se devengan desde que la ayuda ilegal estuvo en manos del beneficiario y hasta el momento en el que se recupere la ayuda de Estado ilegal.

Una vez se ha dictado la Decisión de Recuperación, son muy pocos los argumentos que pueden alegarse para evitar la restitución de la ayuda. Por razones de seguridad jurídica, hay un plazo de prescripción de diez años para recuperar una ayuda ilegal. En este tema, podemos destacar que hay una discordancia entre el plazo comunitario para recuperar una ayuda de Estado ilegal y el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias establecido en el ordenamiento jurídico español, ya que en la Ley General Tributaria se establece que la deuda tributaria prescribe a los cuatro años. Sobre esta falta de concordancia se hará un análisis detenido más adelante, puesto que es una de las cuestiones más problemáticas de nuestra regulación.

Finalmente, la doctrina científica ha aceptado, para salvar esta falta de concordancia, que el plazo de recuperación de las ayudas ilegales es de diez años, salvo para el supuesto en el que la ayuda haya consistido en una exención, en cuyo caso el plazo será de cuatro años. Sería conveniente incluir alguna referencia en la Ley General Tributaria sobre este conflicto para otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y posibles beneficiarios de ayudas.

³⁰ Así lo destaca MANZANO SILVA. E. (2009). Ob.cit. *Ayudas de Estado de carácter fiscal*, pág. 149.

Excepciones al deber de recuperación.

Como ya se ha adelantado en páginas anteriores, en principio, los Estados deben recuperar todas las ayudas que se han concedido ilegalmente, pero hay excepciones. La Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda ilegal si la recuperación puede suponer una actuación contraria a un principio general del Derecho comunitario. Así, se recoge en el artículo 16 del Reglamento UE 2015/1589³¹.

Según la doctrina científica alemana debe entenderse que este artículo 16 hace referencia a los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica. No obstante, como destaca MANZANO SILVA, *“analizando los principales motivos alegados en contra de la restitución de las ayudas declaradas contrarias al mercado común por los beneficiarios, la conculcación del principio de protección de la confianza legítima, derivado del de seguridad jurídica, cobra un papel protagonista”*, aunque matiza, *“raras veces ha sido aceptado por el tribunal”*³².

En todo caso conviene detenerse en el análisis de las razones que suelen excepcionar el cumplimiento del deber de recuperar una ayuda de Estado concedida ilegalmente, y que son, fundamentalmente, las exigencias que se derivan del principio de confianza legítima, que deriva a su vez del principio de seguridad jurídica, y la imposibilidad absoluta de poder obtener la devolución.

- Principio de confianza legítima.

El principio de confianza legítima es un límite a la actuación de los poderes públicos que busca que no se pueda destruir sin una motivación suficiente la confianza que una determinada práctica haya podido crear en la sociedad.

En el ordenamiento jurídico comunitario este principio se ha creado a través de la jurisprudencia, no tiene un soporte normativo concreto. En el ámbito de las ayudas de Estado, los beneficiarios intentan utilizar este principio como barrera para detener la recuperación de la ayuda de estado ilegal obtenida, pero como

³¹ Art 16.1: *“Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda («decisión de recuperación»).* La Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho de la Unión”.

³² MANZANO SILVA. E. (2009). Ob. cit. *Ayudas de Estado de carácter fiscal*, pág. 140.

se ha indicado antes, en casi ninguna ocasión el TJUE ha aceptado este principio como motivo de excepción del cumplimiento del deber de recuperación de las ayudas de Estado ilegales.

El TJUE se ha mantenido firme sobre este aspecto, indicando en numerosas ocasiones que *“aquel Estado Miembro cuyas autoridades hayan concedido una ayuda infringiendo las normas del procedimiento previstas en el artículo 88 del TCE (actual 108 TFUE) no podrá invocar la confianza legítima de los beneficiarios para eludir su obligación de adoptar medidas necesarias con objeto de ejecutar la decisión de la Comisión de recuperar dichas ayudas”*³³. Aceptar esta posibilidad, continúa explicando el Tribunal, privaría de efecto útil a lo dispuesto en los artículos 107 y 108 TFUE, ya que entonces, las autoridades nacionales se escudarían en su propio comportamiento ilegal para desvirtuar las decisiones de la Comisión.

Se puede concluir que es prácticamente imposible la no restitución de las ayudas ilegales fundando la negativa en este principio de confianza legítima. Se admitirá en el caso de que se demuestre que las circunstancias que concurren hagan pensar que la ayuda es legal, y siempre que se haya seguido el procedimiento del artículo 108 TFUE, es decir, siempre que se haya notificado previamente para que se pueda estudiar la compatibilidad de la medida. También se ha admitido este principio como causa de excepción al cumplimiento del deber de devolución de una ayuda de Estado ilegal en los supuestos en los que *“la Comisión se hubiera dilatado en exceso durante su procedimiento de investigación”*³⁴. Así se pronunció el Tribunal en la sentencia de 24 de noviembre de 1987 (asunto C223/85 RSV/Comisión). En esta resolución argumentaba el Tribunal que *“el retraso de la Comisión en adoptar la Decisión impugnada podía originar en la demandante una confianza legítima suficiente para impedir que dicha situación requiriera a las autoridades neerlandesas para que ordenaran la restitución de la ayuda”*, concluyendo que en estos casos se hace imposible solicitar la recuperación de la cantidad concedida.

³³ Sentencia de 20 de septiembre de 1990, Comisión/Alemania, Asunto C-5/89.

³⁴ PROSPER ALMARGO. A. (2016). Ob. cit. *El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 222, IEF.

- Imposibilidad absoluta.

Respecto a la imposibilidad absoluta de actuación como excepción al cumplimiento del deber de devolución de una ayuda de Estado ilegal, el TJUE ha sido muy restrictivo a la hora de interpretar este motivo para no recuperar la ayuda. El TJUE ha argumentado en numerosas ocasiones que los Estados no pueden alegar requisitos de su Derecho nacional, como plazos de prescripción o la falta de un procedimiento específico para recuperar las ayudas, para justificar la imposibilidad de ejecutar una Decisión de recuperación de la Comisión europea. También se ha recalcado que la mala situación económica de la empresa beneficiaria no es prueba suficiente de que no se ha podido recuperar. Solamente sería válido este argumento en el supuesto de que se demuestre que no hay activos recuperables. En ese caso sí se aceptaría la imposibilidad absoluta como causa de excepción del cumplimiento del deber de recuperación de una ayuda de Estado ilegal.

Además del principio de confianza legítima, o de seguridad jurídica, y de causas objetivas que realmente impidan la recuperación de la ayuda, otro de los motivos más alegados para evitar la recuperación es la concurrencia de *“dificultades técnicas y/o administrativas implicadas por el gran número de beneficiarios”*³⁵. No obstante, tampoco este motivo suele ser atendido por el TJUE.

En resumen, la Comisión deberá exigir la restitución de la ayuda, y los Estados afectados están obligados a recuperar dichas ayudas de Estado que han resultado ser ilegales, y deben hacerlo de forma inmediata y efectiva, existiendo pocas probabilidades reales de que los motivos alegados por el Estado miembro incumplidor para evitar la recuperación de la ayuda ilegal sean finalmente considerados como causa de excepción al cumplimiento del deber de recuperación.

Para concluir este apartado dedicado al deber de recuperación de ayudas de Estado ilegales, conviene indicar que, para los casos en los que los Estados

³⁵ Así lo señala PROSPER ALMARGRO. A. (2016). Ob. cit. *El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*. pág. 222, IEF.

no han cumplido con su deber de recuperación sin ninguna causa objetiva, se ha previsto la posibilidad de imponer sanciones, como multas coercitivas o cantidades de tanto alzado, contra el Estado incumplidor. España ha sido condenada en varias ocasiones, una de ellas fue con este tipo de sanción en la sentencia de 13 de mayo de 2014³⁶.

5. PROCEDIMIENTOS DE RECUPERACION DE AYUDAS DE ESTADO ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 2015

De lo expuesto en los apartados anteriores se desprende claramente que las ayudas de Estado que han sido declaradas contrarias al ordenamiento comunitario, esencialmente por falsear o amenazar con falsear la libre competencia, deben ser recuperadas por el Estado miembro que aplicó la medida, habiendo pocas probabilidades de que existan razones suficientes que supongan una excepción al cumplimiento de este deber de recuperación. Sentado lo anterior, la siguiente cuestión que se plantea es el cómo, qué procedimiento ha de seguir un Estado miembro para cumplir con ese deber de recuperación, especialmente, por lo que aquí interesa, cuando la ayuda de Estado ilegal que se debe recuperar es de carácter tributario. Dar respuesta a este interrogante es precisamente el objetivo de este apartado.

Pese a que, como ya se ha señalado, el deber de recuperación de una ayuda de Estado ilegal ya se desprendía del Reglamento del Consejo 659/1999, de 22 de marzo, lo cierto es que, en el Derecho español hasta la reforma de la Ley General Tributaria realizada en el año 2015, no había un procedimiento específico para solicitar la devolución de las ayudas de Estado ilegales de

³⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de mayo de 2014, Comisión contra España, Asunto C-184/11. Este asunto versó sobre las famosas “vacaciones fiscales vascas”. Éstas suponían créditos fiscales sobre el 45% de las inversiones superiores a 15 millones de euros y exenciones temporales que rebajaban la presión fiscal del Impuesto de Sociedades para las compañías de nueva creación durante sus primeros cuatro ejercicios con beneficios. La Comisión las declaró ayudas de Estado ilegales y ordeno su recuperación. Algunas de las empresas afectadas recurrieron ante los Tribunales por el cambio en los criterios. Además, España no cumplió en tiempo con esta Decisión y fue sancionada con una multa de 30 millones de euros.

carácter tributario. Se expondrá a continuación cómo se hacía la recuperación antes de introducir el Título VII en la Ley General Tributaria mediante la Ley 34/2015.

Según varios autores, entre los que se encuentra FRAILE FERNÁNDEZ,³⁷ ante la falta de procedimiento específico para realizar la recuperación de una ayuda de Estado ilegal, el Estado podía y debía actuar, pero no había acuerdo en la doctrina científica acerca de cuál era el fundamento de su actuación. Teóricamente las actuaciones del Estado para la recuperación de una ayuda de Estado ilegal podían apoyarse en alguna de las tres corrientes distintas de interpretación del Derecho que se indican a continuación:

- Teoría de la revisión de oficio
- Teoría de la eficacia directa de la Decisión
- Teoría del procedimiento interno

Según la autora arriba citada, ésta última teoría es la única compatible con los Reglamentos comunitarios y la única que tiene cabida en nuestro ordenamiento interno para sustentar las actuaciones del Estado para la recuperación de las ayudas de Estado ilegales. No obstante, antes de emitir una valoración sobre esta opinión, parece imprescindible explicar un poco más cada una de esas teorías.

5.1. TEORÍA DE LA REVISIÓN DE OFICIO.

Lo que viene a decir esta teoría es que, una vez las autoridades comunitarias han determinado que una ayuda de Estado es ilegal, al no haber seguido el procedimiento establecido, “*se viciaría de nulidad de pleno derecho el acto administrativo de concesión de la ayuda*”³⁸, según lo dispuesto en el art 47 de la Ley 39/2015. Sería tan sencillo como, una vez declarada la ilegalidad de la ayuda, revisar de oficio el acto que la concedió y proceder a la devolución.

³⁷ FRAILE FERNÁNDEZ. R. (2016) *El nuevo y esperado Título VII, la necesaria configuración de un procedimiento de ayudas de Estado*. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.O 13/2016, pág. 82.

³⁸ Así lo considera MANZANO SILVA. E. (2009) en ob. cit. *Ayudas de Estado de carácter fiscal*, pág. 145.

Los defensores de esta teoría de la revisión de oficio como fundamento jurídico de las actuaciones dirigidas a recuperar ayudas de Estado ilegales,³⁹ sugieren que se debe utilizar alguno de los procedimientos en los que es la Administración quien tiene la potestad de iniciarlos, como el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho previsto para el supuesto recogido en el artículo 217.1 e) de la Ley General Tributaria⁴⁰. Entre los inconvenientes que surgen en caso de utilizar este procedimiento está que es requisito necesario para resolverlo contar con el dictamen favorable del Consejo de Estado, por lo que el proceso de devolución de la ayuda de Estado se dilataría demasiado en el tiempo y no se cumpliría la exigencia de eficacia y rapidez que pide la Comisión. Solamente la adopción de medidas cautelares podría salvar este impedimento temporal.

Además, con este procedimiento de revisión de los actos nulos de pleno Derecho como instrumento para proceder a la devolución de ayudas de Estado ilegales no se solucionarían los supuestos en los que la ayuda provenga de una práctica administrativa, como es el caso de la concesión de los aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias.

5.2. TEORÍA DE LA EFICACIA DIRECTA DE LA DECISIÓN.

Esta teoría de la eficacia directa lo que viene a decir es que la Administración del Estado miembro que ha aplicado una ayuda de Estado ilegal

³⁹ Entre los que se encuentran, ORDOÑEZ SOLÍS, D.: *“La ejecución forzosa de la recuperación y de la devolución de las ayudas de estado en la Unión Europea y en España”*, en Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia, núm. 9, 2009; BURLADA ECHAVESTE, J. L., y BURLADA ECHAVESTE, I. M.: *“La recuperación de las ayudas de Estado ilegales”*, en Revista Nueva Fiscalidad, núm. 5, 2007; FALCÓN Y TELLÁ, R.: *“La recuperación de las ayudas ilegales consistentes en deducciones u otras medidas tributarias”*, en Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 8/2008; SOLER ROCH, M. T.: *“Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”*, en Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 14/2006, CREUS CARRERAS, A.: *“La recuperación de las ayudas ilegales de Estado”* en VVAA: Derecho de la competencia en tiempo de crisis, VI seminario de Derecho y economía de la competencia de la Fundación Rafael del Pino, ed. Marcial Pons, Madrid, 2010.

⁴⁰ Artículo 217.1: *“Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.”*

ha de ejecutar directamente la Decisión de devolución de la ayuda, sin necesidad de ningún otro procedimiento.

Claramente la mayor ventaja de este “procedimiento”, o de la aplicación de esta teoría como fundamento de las actuaciones dirigidas a la recuperación o devolución de una ayuda de Estado ilegal, es la celeridad, puesto que la propia Comisión en la Decisión estipula un plazo para proceder a la recuperación de la ayuda, y la autoridad nacional únicamente tendría que emitir una liquidación y notificarla al interesado. Los partidarios de esta teoría apuntan que *“ello habría de basarse en el artículo 10 del antiguo TCE y, naturalmente, en el 96 CE, que incluye la conversión en derecho nacional de todo tratado formalmente aprobado y publicado”*.

Como partidaria de esta teoría encontramos a FRAILE FERNANDEZ, que afirma *“la eficacia directa de la decisión de la Comisión, pero no su ejecutividad directa. Es preciso un procedimiento interno”*⁴¹.

Como objeciones a esta teoría se puede destacar que la mayoría de las veces la Comisión Europea se limita a declarar la incompatibilidad de la ayuda de estado con el ordenamiento comunitario, pero no la cuantía que ha de devolverse ni tampoco a los concretos afectados, y tampoco se toma el tiempo de valorar individualmente las consecuencias de que los beneficiarios optaran por utilizar esta ayuda, puesto que, de haber sabido que era incompatible no hubieran gastado tiempo y recursos en su aplicación, o podrían haberse beneficiado de alguna otra medida que sí fuera legal.

Los que defienden esta teoría de la eficacia directa de la Decisión de recuperación de la Comisión Europea, lo hacen con matices. FRAILE FERNÁNDEZ, defiende la eficacia directa de la Decisión, pero no su ejecutividad directa, entiende que la falta de procedimiento no debe manchar la legalidad de un acto administrativo. El principio de legalidad ha de regir en todo acto administrativo, y no existe potestad administrativa sin la existencia de una norma previa que la establezca. En el acto administrativo deben concurrir todos los elementos que le son propios para su validez. Y así lo ha establecido el Tribunal

⁴¹ FRAILE FERNÁNDEZ. R. (2016) Ob. cit. *El nuevo y esperado Título VII, la necesaria configuración de un procedimiento de ayudas de Estado*, pág. 79.

Supremo en numerosas ocasiones, negando el carácter de título ejecutivo a la Decisión de recuperación de la Comisión. Además, el Tribunal Supremo en la sentencia del 13 de mayo de 2013 (RJ/2013/4468), se plantea si es necesario que exista un procedimiento, y si en él debe darse el trámite de audiencia al interesado. El Tribunal asegura que no es su competencia diseñar un procedimiento ni elegir qué cauce ha de seguirse para solucionar este problema, pero también aclara que *“No es nuestra tarea diseñar en abstracto ese procedimiento, usurpando el papel del legislador; tampoco nos corresponde determinar, ante la ausencia de un trámite ad hoc, cuál de los distintos cauces que ofrece nuestro sistema resulta más adecuado para recuperar las ayudas estatales contrarias al orden jurídico de la Unión Europea, opción que corresponde realizar en cada caso a la Administración obligada a restablecer el equilibrio roto con su concesión. Sí nos toca, por el contrario, interpretando el sistema de fuentes, determinar las condiciones mínimas que ese procedimiento, sea el que fuere, debe satisfacer.”* Y, efectivamente, concluyen que es necesario seguir un procedimiento, y que en él debe darse audiencia al interesado, puesto que es un derecho de los administrados. Y, como se ha comentado antes, también se aclara en la sentencia citada, que, si bien puede ser que la ayuda que se aplicó sea ilegal, el beneficiado de la misma tenga derecho a aplicarse alguna otra ayuda que sí fuera compatible con el ordenamiento comunitario, y que no pudo aplicarse por haber optado por la ayuda de Estado que resultó ser ilegal.

5.3. TEORÍA DEL PROCEDIMIENTO INTERNO.

El profesor MERINO JARA⁴² manifestaba que *“la problemática de la ejecución del Derecho Comunitario está regida por el principio de autonomía institucional y procedimental”*, como reconoce la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, que establecía que *“cuando los Tratados reconocen poderes a los Estados Miembros o les imponen obligaciones, estos pueden ser confiadas a determinados órganos internos”* (STC 80/1993, de 8 de marzo).

⁴² MERINO JARA, I.: *“La restitución de las ayudas estatales y el principio de confianza legítima”*, en Impuestos, núm. 14, 1994, págs. 79-88.

Los defensores de esta teoría del procedimiento interno entienden que la Comisión únicamente declara la existencia de la ayuda incompatible con el ordenamiento comunitario, e indica al Estado que la haya concedido que debe recuperarla de la forma más rápida y eficaz que crean conveniente, pero permitiendo que el Estado afectado decida la forma en la que llevarlo a cabo, es decir, que permite a los Estados regular el procedimiento interno que estimen más conveniente para recuperar las ayudas de Estado ilegales que hubieran concedido.

Como en España no había inicialmente ningún procedimiento concreto para estos casos, el Consejo de Estado sugirió en su memoria del año 2000 la necesidad de crear una disposición de carácter general para *“englobar el procedimiento de ejecución interno de decisiones comunitarias que hayan dejado sin efecto ayudas de Estado cuyo reembolso se hace exigible”*.

Algunos autores, como el profesor FALCON Y TELLA también apuntaba a la necesidad de crear un nuevo procedimiento, *“la solución no puede ser otra que la aprobación de una norma ad hoc, con rango de ley que haga posible la devolución de la ayuda”*⁴³.

Ciertamente, como ha señalado el Tribunal Supremo, no se puede ejecutar la decisión de la Comisión sin un procedimiento interno. Esto es así porque, aun teniendo en cuenta que esta teoría del procedimiento interno se apoya sobre la idea de la primacía del Derecho Comunitario y en la eficacia directa de las Decisiones de la Comisión, hay que aclarar que, aunque algo sea eficaz, no significa que se pueda aplicar sin más. Como se ha indicado antes, en la mayoría de las Decisiones de recuperación, la Comisión no establece la cantidad a devolver ni las personas afectadas, simplemente se limita a declarar la ilegalidad de la ayuda y el deber de recuperarla, por esto es necesario que sea una Administración la que, a través de un procedimiento tributario interno, despeje estas incógnitas y especifique todos los detalles necesarios para lograr la recuperación efectiva de las ayudas ilegales.

⁴³ FALCÓN Y TELLA, R. (2008): *“La recuperación de las ayudas ilegales consistentes en deducciones u otras medidas tributarias”*, Quincena Fiscal, n.º 8. pág. 5-9.

Según los partidarios de esta teoría del procedimiento interno, la Decisión de la Comisión tiene una doble naturaleza:

- Es un título de crédito a favor del Estado concedente de la ayuda y, correlativamente, una deuda para el beneficiario de ésta
- Es un título obligatorio para el Estado destinatario de la Decisión, puesto que debe ejecutarla obligatoriamente, a riesgo de sufrir sanciones si no lo hace. Ahora bien, no es directamente ejecutable, se requiere de un acto que liquide las deudas del obligado tributario.

Por lo tanto, aunque la Decisión de la Comisión tiene eficacia, es una eficacia declarativa, y es imprescindible que haya un procedimiento interno para llevar a cabo la recuperación efectiva, tal y como señala ahora el Reglamento UE 2015/1589 al disponer: *“la recuperación habrá de realizarse sin dilación y conforme a los procedimientos previstos en el ordenamiento del Estado miembro afectado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión.”*

Pues bien, teniendo en cuenta que ya ha quedado clara la necesidad de un procedimiento interno para lograr la recuperación efectiva de la ayuda ilegal, antes de la aprobación del procedimiento específico introducido en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, había que ver cuáles de los procedimientos entonces existentes era válido para este fin.

Hay una comunicación de la Dirección General de Tributos del año 2009⁴⁴ en la que se descartan varios de los procedimientos existentes como idóneos para recuperar las ayudas de Estado ilegales, como el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, el de verificación de datos, o el de comprobación de valores. Excluyendo éstos, solo podrían ser válidos para recuperar las ayudas de Estado ilegales el procedimiento de comprobación limitada y el de inspección tributaria. En caso de utilizarse para el fin apuntado, ambos procedimientos acabarían con la emisión de una liquidación tributaria que incluyera la devolución de la ayuda. Pero ésta no podía ser una solución definitiva, solo un mecanismo para salir del paso y cumplir con la necesidad

⁴⁴ Respuesta a consulta vinculante de la DGT de 2 de junio de 2009, núm. V 1304-09.

exigida de que exista un procedimiento interno para obtener la devolución de la ayuda.

La solución de utilizar como procedimiento para la recuperación de ayudas de Estado ilegales de carácter tributario los procedimientos de comprobación limitada o de inspección tributaria, a falta de un procedimiento interno específico, planteaba, no obstante, el obstáculo de la prescripción. En efecto, en nuestro Derecho tributario el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar y a exigir el pago de una deuda tributaria es de cuatro años, por lo que pasados estos no se podría emitir ningún acto de liquidación, mientras que la Comisión cuenta con un plazo de diez años para declarar ilegal a una ayuda de Estado de carácter tributario y determinar su recuperación.

Se podría salvar este escollo, siguiendo la teoría de algunos autores sobre la aplicabilidad directa de la norma comunitaria y el artículo 15.1 de la Ley General Presupuestaria, que reconoce que es posible aplicar plazos específicos recogidos en otras leyes, al establecer lo siguiente: “*Salvo lo establecidos por las leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cuatro años...*”. Por lo que cabría la posibilidad de ampararse esto para permitir la iniciación de procedimientos de este tipo transcurridos los cuatro años del plazo general de prescripción de los derechos de la administración tributaria⁴⁵.

Además del escollo que supone la falta de coincidencia de los plazos antes apuntada, otro inconveniente que presenta la falta de un procedimiento interno específico de recuperación de ayudas de Estado ilegales es que existen supuestos que no podrían regirse a través de estos procedimientos de comprobación limitada o de inspección tributaria. Por ejemplo, los que se deriven de la dejadez administrativa, como sería el caso en que la Administración concedió un aplazamiento y, llegado el vencimiento, no se realizó el pago y la Administración no lo exigió.

En definitiva, ninguno de los procedimientos internos existentes hasta el momento anterior a la reforma de la Ley General Tributaria proporcionaba una solución lo suficientemente acertada como para aceptar que esta teoría del

⁴⁵ En este sentido se pronuncia FALCÓN Y TELLÁ, R.: ob. cit. “*La recuperación de las ayudas ilegales consistentes en deducciones u otras medidas tributarias*”.

procedimiento interno resolvía el problema de la necesidad de contar con un procedimiento interno adecuado para cumplir debidamente con el deber de recuperar una ayuda de Estado de carácter tributario declarada ilegal por ser contraria al ordenamiento comunitario.

5.4. NECESIDAD DE UN PROCEDIMIENTO ESPECIFICO.

Tras muchos años de una complicada práctica administrativa, de diversas sentencias judiciales y de varias condenas por incumplimiento con sus correspondientes sanciones⁴⁶, por fin, el legislador nacional abordó en 2015 la solución a este problema de recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario ilegales.

Teniendo en cuenta que la utilización de un procedimiento *ad hoc* para cada caso no es lo más compatible con el principio de legalidad, y que saltarse las normas sobre prescripción es un abuso por parte de la Administración, se podrá estar de acuerdo en que lo más razonable era la creación de un nuevo procedimiento global para la recuperación de ayudas de Estado ilegales de carácter fiscal.

Así pareció entenderlo también el legislador estatal español, que en el año 2015 introduce en la Ley General Tributaria un nuevo Título VII denominado “*Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario*” compuesto por los artículos 260 al 271. Este título regula un procedimiento distinto al de comprobación limitada y al de inspección tributaria que generalmente terminará con una resolución de liquidación, y que permite a la Administración mantener su capacidad de autotutela ejecutiva a través del mecanismo del apremio.

Hay dos tipos de procedimiento en realidad, uno para los supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la Decisión de recuperación, y el otro que se denomina “*recuperación en otros supuestos*”.

⁴⁶ Conforme aparecía en el State Aid Scoreboard de enero de 2014, España tenía pendientes de devolución once ayudas de Estado en que las que la Decisión al respecto había sido tomada, al menos, seis meses antes. Algunas de ellas pendientes de devolución desde el año 2001. Estas 11 decisiones pendientes de ejecución suponían el 22 por 100 del total de la UE.

Con la creación de este procedimiento, se puede asegurar que se cumple con el principio de legalidad al crear como base para el acto administrativo una ley que exige un concreto procedimiento, que permite garantizar los derechos de los administrados. A continuación, en el siguiente capítulo, se desarrollará en profundidad este procedimiento.

6. EL PROCEDIMIENTO NACIONAL DE RECUPERACION DE AYUDAS DE ESTADO ILEGALES DE CARÁCTER TRIBUTARIO.

Los Estados Miembros están obligados, y si no pueden ser sancionados, como ya se ha explicado, a recuperar de forma inmediata y eficaz los beneficios económicos que se hayan concedido y que hayan sido declarados ayudas de Estado ilegales. La finalidad de esta devolución es que el beneficiario pierda la ventaja que estaba disfrutando sobre sus competidores de forma injusta, volviendo a la situación original.

En el ordenamiento jurídico español no se había previsto en ninguna ley un procedimiento específico de devolución de estos beneficios fiscales, aunque si existía una regulación para la devolución de las subvenciones: la Ley 38/2003, General de Subvenciones.

Este vacío normativo se intentó suplir, como se ha expuesto anteriormente, aplicando las normas generales tributarias, y en su defecto, las administrativas. En este sentido FALCON Y TELLA distinguía en función de si el acto administrativo era firme o era un acto administrativo provisional, en el primer caso habría que optar por la nulidad de pleno derecho del art 217 LGT o por la declaración de lesividad del 218, y en el segundo optar a la devolución a través de actuaciones inspectoras. Aunque matizaba que *“si por ninguna de estas vías es posible la revisión de los actos firmes a través de los que se haya instrumentado la ayuda, la solución no puede ser otra que la aprobación de una norma ad hoc, que haga posible la devolución de la ayuda”*⁴⁷

⁴⁷ FALCÓN Y TELLA, R. (2008): *Ob. cit. “La recuperación de las ayudas ilegales consistentes en deducciones u otras medidas tributarias”*, Quincena Fiscal, n.º 8. pág. 5-9.

Esta propuesta de *lege ferenda* de aprobar un procedimiento específico muy pedida por la doctrina científica, finalmente fue acogida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, que insertaba un Título VII en la Ley General Tributaria, para la regulación, por fin, del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario.

El legislador ha introducido este procedimiento en el ámbito de “aplicación de los tributos”, y a la cantidad a reembolsar le ha otorgado el carácter de deuda tributaria.

Este Título VII consta de 12 artículos, del 260 al 271 de la LGT. Su introducción en la ley ha sido muy importante pues ha venido a colmar una laguna normativa, cuya existencia ha traído numerosos problemas a España, puesto que, como se ha dicho, no existía en nuestro país un procedimiento adecuado para recuperar las ayudas de manera eficiente y esto ha acarreado numerosas multas y sanciones.

Llevar a cabo esta tarea de recuperar las ayudas de Estado ilegales de carácter tributario y de establecer un procedimiento específico para hacerlo no ha sido nada fácil por varios motivos, entre los cuales destaca el complejo reparto competencial de España. Al ser nuestro país un Estado descentralizado, en muchas ocasiones son las Comunidades Autónomas o los entes locales, los encargados de recuperar las ayudas porque en realidad han sido estos entes públicos subestatales quienes las habían concedido, pero de cara a la Unión Europea el único responsable es el Estado central. Esto ha hecho aún más difícil la elaboración de este procedimiento, en el que debían encajar demasiadas piezas.

El Título VII de la Ley General Tributaria está compuesto por tres Capítulos:

- Capítulo I: Condiciones generales del procedimiento.
- Capítulo II: Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación.
- Capítulo III: Procedimiento de recuperación en otros supuestos

En el artículo 261 de la LGT se prevé que, además de los dos procedimientos previstos respectivamente en los capítulos II y III del Título VII, la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado también podrá llevarse a cabo *“mediante el procedimiento de inspección ordinario cuando sea necesario comprobar elementos de la obligación tributaria no afectos por la decisión de recuperación”*.

6.1. CAPITULO I: DISPOSICIONES GENERALES.

No se va a detallar el contenido del Título VII de la LGT artículo por artículo porque para eso se puede leer la Ley, sino que se van a exponer los aspectos más problemáticos y polémicos de este Título.

En virtud del principio de autonomía institucional y procedimental, consagrado en el artículo 16 del Reglamento UE 2015/1589, debe ser cada Estado miembro quién en su ordenamiento designe que órgano es el competente para llevar a cabo la recuperación de las ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

En el ordenamiento jurídico español, concretamente el artículo 260 de la LGT, atribuye esta tarea a la Administración Tributaria. Además, este artículo establece que las actuaciones administrativas que se lleven a cabo en la ejecución de la Decisión de recuperación de la ayuda de Estado, y las actuaciones de los obligados derivadas de tales Decisiones, se considerarán *“aplicación de los tributos”*. Por lo que le son aplicables las normas y principios contenidos en el Título III, salvo que se disponga otra cosa. Esto también supone que las actuaciones administrativas efectuadas en dicho ámbito pueden ser objeto de revisión mediante recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Esta solución que ha elegido el legislador nacional de atribuir la competencia a la Administración Tributaria y de regular un procedimiento específico para la recuperación de las ayudas de Estado ilegales de carácter tributario no ha sido fácil debido a nuestro sistema competencial tan complejo, por lo descentralizado que está. Es, no obstante, una solución que aporta flexibilidad y permite encontrar soluciones más acordes según el supuesto.

6.1.1. Cuestiones problemáticas.

Respecto al encaje que tienen estas facultades con las competencias autonómicas, podemos decir que en lo que a garantías del obligado se refiere, la regulación contenida en el Título VII de la LGT tiene naturaleza de norma básica, y es por ello aplicable a todos los niveles territoriales, estatal, autonómico y local. El resto de los preceptos que no supongan garantías, no tienen la consideración de básicos y es ahí donde las Comunidades Autónomas tienen margen de actuación para regular su propia normativa.

Otro aspecto problemático en el que hay que detenerse es en el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria.

En nuestro ordenamiento tributario el plazo general de prescripción es de cuatro años para los derechos de la Administración. Sin embargo, la regulación contenida en el artículo 262 LGT tiene la consideración de *lex specialis*, pues ha fijado un plazo de diez años para “*determinar y exigir el pago de la deuda tributaria que resulte de la ejecución de una Decisión de la UE*”, que es el mismo tiempo del que dispone la Comisión para investigar la compatibilidad de la ayuda de Estado con el ordenamiento comunitario, en particular con el principio de libre competencia, tal como se recoge en el Reglamento (UE) N° 2015/1589, artículo 17, del que se ha hablado antes.

Este artículo 262 de la LGT es totalmente imprescindible para dar sentido al régimen jurídico de las ayudas, ya que al haber otorgado la categoría de deuda tributaria a las cantidades que hay que recuperar, de no haberse establecido un plazo de prescripción específico para hacerlo, habría que haber aplicado el régimen general de prescripción de cuatro años, y se hubieran dado situaciones muy difíciles puesto que, aunque la Comisión hubiera dictado su Decisión de recuperación dentro del plazo de diez años del que dispone, no se hubieran podido recuperar esas ayudas si en España hubieran prescrito. Y, el TJUE ha sido muy claro al respecto, pues ha determinado que “*un Estado miembro no puede alegar disposiciones, prácticas ni circunstancias de su ordenamiento*

jurídico interno para justificar el incumplimiento de las obligaciones que le incumben".⁴⁸

El *dies a quo* del plazo de prescripción empieza a computar desde el momento en el que se concede la ayuda al beneficiario, aunque hay que advertir que la determinación de la fecha de concesión de una ayuda puede variar en función de la naturaleza de ésta.

En nuestro ordenamiento, el artículo 262.2 de la LGT establece que dicho plazo empezara a computarse desde el día siguiente a aquel en que la aplicación de la ayuda de Estado hubiese surtido efectos jurídicos conforme a la normativa tributaria. Por tanto, el plazo empezara a contar individualmente por cada beneficiario, no en el momento en el que se apruebe la norma que regule tal ayuda.

Respecto a la interrupción del cómputo del plazo de prescripción, se regulan tres supuestos tasados en el artículo 262.3 de la LGT, que establece que la interrupción se produce:

- Por cualquier actuación de la Comisión o de la Administración Tributaria a petición de la Comisión relacionada con la ayuda de Estado.
- Por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de la deuda tributaria derivada de aquellos elementos afectados por la Decisión de recuperación, o a la exigencia de su pago.
- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o pago de la deuda tributaria o por la interposición de los recursos procedentes.

Es decir, el primer supuesto implica que en cuanto se inicie un procedimiento de investigación porque existan dudas fundadas sobre la compatibilidad de la ayuda de Estado con el ordenamiento comunitario, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a recuperar la ayuda de Estado

⁴⁸ Sentencias del TJUE 21 de febrero de 1990, Comisión contra Bélgica, Asunto C-74/89, apartado 8, y de 14 de noviembre de 1989, Italia contra la Comisión, Asunto 14/88, apartado 25.

concedida quedaría interrumpido, aunque el beneficiario de la ayuda no tenga conocimiento formal de dicha investigación.

Es necesario advertir que, cuando el procedimiento de investigación se inicia a instancia de la Comisión, el Estado otorgante de la ayuda será informado sobre el inicio de la investigación, y esto supone, la interrupción del cómputo del plazo de la prescripción de su derecho a recuperar la ayuda si finalmente es declarada ilegal. Hay que señalar, no obstante, que las actuaciones de la Comisión no necesitan ser notificadas al beneficiario afectado para provocar la interrupción del cómputo del plazo de la prescripción, produciéndose así, por tanto, interrupciones ocultas que afectan el principio de seguridad jurídica.

Los beneficiarios afectados solo tendrán un conocimiento formal de su obligación de devolución una vez la ayuda haya sido declarada ilegal por parte de la Comisión. Para PROSPER ALMAGRO este sería el momento en el que se debería considerar que comienza la causa de la interrupción de la prescripción, puesto que de esta manera sí se respetaría el principio de seguridad jurídica⁴⁹. PEREZ BERNABEU apunta también que debería introducirse algún mecanismo para dar a conocer al beneficiario de la ayuda la interrupción del plazo de prescripción⁵⁰.

Asimismo, hay que destacar que la interrupción es total, es decir, no hay una interrupción separada de la prescripción del derecho a liquidar y otra diferente del derecho a obtener la cantidad ya liquidada, se interrumpe el cómputo de plazo de prescripción de ambos derechos a la vez.

Por último, en el apartado 4 del artículo 262 de la LGT se establece la suspensión del cómputo del plazo de prescripción mientras se someta la Decisión de recuperación a un proceso en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Este mecanismo permite que la dilación en resolver estos procesos no consuma el tiempo de prescripción y no conlleve la imposibilidad de recuperar la

⁴⁹ PROSPER ALMAGRO. A. (2016). Ob. cit. *El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 224.

⁵⁰ PEREZ BERNABEU. B. (2016). Ob. cit. *Análisis de algunas cuestiones controvertidas en relación con los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 202.

ayuda, evitando incumplimientos con la Unión Europea que terminen en sanciones.

6.1.2. Efectos de la Decisión de recuperación.

El régimen comunitario de recuperación de ayudas se sustenta sobre el principio de ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión. En la Exposición de motivos de la Ley 34/2015 que reforma la LGT, el legislador explica que, en aplicación de este principio, el procedimiento de recuperación de ayudas debe permitir “*modificar actos administrativos firmes, incluso con fuerza de cosa juzgada*”. Finalmente, en el artículo 263 de la LGT solo se ha recogido la posibilidad de modificar una resolución o liquidación firme⁵¹.

La Decisión de recuperación de una ayuda de Estado ilegal puede generar dos tipos de efectos, previstos en el artículo 263 de la LGT:

1. La modificación de una previa resolución o liquidación practicada por la Administración en relación con la obligación tributaria afectada por la ayuda de Estado ilegal.
2. Y, el devengo de intereses de demora.

En cuanto al primer efecto señalado, se puede producir aunque esa resolución o liquidación previa sea firme. Es decir, que el legislador entiende que no es necesario anular el acto que concedió la ayuda, sino que directamente se dictará una nueva resolución o se modificará la resolución previa, según el procedimiento.

Esta postura del legislador es totalmente contraria a la opinión del Consejo de Estado, el cual defiende que debe prevalecer el principio de irreversibilidad de los actos administrativos firmes, pues niega que “*la retroactividad del pronunciamiento del TJUE permita en todo caso revisar un acto firme dictado por una autoridad nacional, porque, salvo que concurra una causa de nulidad de las previstas en el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento*

⁵¹ Artículo 263: “*Efectos de la ejecución de la decisión de recuperación. 1. Cuando existiese una resolución o liquidación previa practicada por la Administración Tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda de Estado, la ejecución de dicha decisión determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme. 2. Los intereses de demora se regirán por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.*”

Administrativo Común de las Administraciones Públicas”, la declaración de incompatibilidad con el Derecho comunitario no supone *per se* dicha nulidad.

Se puede entender que la posición del legislador se basa en la idea de que las dificultades que existan en el ordenamiento nacional no son una excusa para no recuperar la ayuda de Estado ilegal concedida. En este caso, deben primar los efectos *ex tunc* de la Decisión de recuperación sobre el principio de seguridad jurídica, puesto que, a pesar de que en virtud del principio de autonomía institucional cada Estado puede configurar la regulación de los recursos, no se puede dejar que el Estado incumplidor con el ordenamiento comunitario decida unilateralmente si revisa o no un acto, pues esto dejaría sin efecto el régimen de recuperación de ayudas en aquellos supuestos en los que el acto administrativo hubiera adquirido firmeza, que son la mayoría.

Hay autores⁵² que entienden que la previsión expresa de que la firmeza de los actos administrativos no es impedimento para la recuperación de la ayuda, de Estado ilegal da cierta seguridad a los contribuyentes, puesto que les está informando de que esa firmeza no será tal hasta que la Comisión se pronuncie sobre la compatibilidad o incompatibilidad de la misma con el Derecho de la Unión Europea.

En apoyo a la solución adoptada al respecto por el legislador español se puede también traer a colación la jurisprudencia del TJUE sobre el efecto de cosa juzgada y la incidencia que tiene en la recuperación de estas ayudas ilegales. Como ya se ha repetido en varias ocasiones, el Estado es libre de diseñar libremente el procedimiento de recuperación, siempre y cuando cumpla con el objetivo de permitir una recuperación inmediata y efectiva de la ayuda de Estado ilegal. Además, se aplica también el principio de primacía del Derecho comunitario, por lo que, si hay normas nacionales que impiden la recuperación, éstas dejaran de aplicarse en favor de las normas comunitarias. Así lo entendió el TJUE claramente en el asunto *Lucchini* (TJCE 2007, 195), cuando el Tribunal declaró que “*el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una disposición de derecho nacional que pretende consagrar el principio de autoridad de cosa*

⁵² MORENO GONZÁLEZ, S. (2015). Ob. cit. *La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro*, pág. 8.

juzgada, cuando su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado concedida contraviniendo el derecho comunitario y cuya incompatibilidad con el mercado común ha sido declarada por una decisión firme de la Comisión”.

Distinto es el caso cuando es una resolución judicial relativa a la ayuda de Estado la que ha adquirido fuerza de cosa juzgada antes de que se dicte la Decisión de recuperación de dicha ayuda. Muy interesante es, a este respecto, el asunto Comisión/República Eslovaca⁵³. Este asunto versaba sobre una resolución judicial que aprobó un acuerdo con los acreedores en un procedimiento concursal, en el que se condonó una parte de la deuda que era pública. Una vez que está resolución ya era firme, esa condonación fue catalogada de ayuda de Estado ilegal. Y la pregunta era si la firmeza de esa resolución impedía la recuperación de la ayuda. El TJUE establece varias diferencias entre este asunto y el de *Lucchini* antes mencionado. La diferencia más importante es que aquí ya se había producido el efecto de cosa juzgada antes de que se emitiera la Decisión de recuperación. Destaca la importancia de respetar el principio de efecto de cosa juzgada, tanto a nivel europeo como nacional, pues es una garantía de la seguridad jurídica y de la buena administración de justicia. Por esto afirma el TJUE en este caso con la República eslovaca que *“el Derecho de la Unión no obliga en todos los casos a un órgano jurisdiccional nacional a dejar de aplicar las normas procesales internas que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución judicial, aunque ello permitiera subsanar una vulneración del Derecho de la Unión por la Decisión en cuestión”*. De esto se desprende *“la necesidad de realizar una valoración de las circunstancias concretas de cada caso para saber cuándo es necesario crear excepciones a la fuerza de cosa juzgada”*⁵⁴.

El asunto no termina aquí, pues el TJUE concluye su sentencia de forma desconcertante, diciendo que el Estado disponía de medios extraordinarios que le hubieran permitido recuperar la ayuda.

⁵³ STJUE de 22 de diciembre de 2010 (TJCE 2010, 429), C-507/08.

⁵⁴ MORENO GONZÁLEZ, S. (2015) Ob. cit. *La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro*, pág. 8.

Esto último hace que se pueda plantear que, si esos medios extraordinarios dispuestos por la Administración Tributaria no permitiesen la revisión de una resolución con fuerza de cosa juzgada, esa imposibilidad implicaría el incumplimiento del deber de recuperación. El Abogado General CRUZ VILLALÓN señaló, a este respecto, que *“la Unión nunca ha podido pretender que la recuperación de una ayuda ilegal pueda alcanzarse mediante la infracción por el Estado de su legalidad procesal”*. Lo que sí puede hacer la Unión Europea es exigir que esa legislación nacional prevea que, para determinados supuestos, sea posible la revisión de resoluciones que hayan alcanzado el efecto de cosa juzgada. Por tanto, se puede entender que el deber de recuperación lleva aparejado la adaptación de la legislación nacional procesal a este tipo de situaciones, es decir, que los Estados lo tengan previsto normativamente, y que en la regulación de las causas de rescisión de la cosa juzgada aparezca *“la consistente en la ilegalidad comunitaria del acto o resolución sancionados con la firmeza judicial definitiva”*⁵⁵.

En cuanto al segundo de los efectos producidos por la Decisión de recuperación, es decir, en cuanto al devengo de intereses de demora, lo primero a destacar es que el plazo de devengo de esos intereses comenzará a correr desde el momento en el que la ayuda hubiera estado en poder del beneficiario, y hasta el momento de su recuperación. Así lo establece el artículo 16.2 del Reglamento 2015/1589⁵⁶.

El inicio de este plazo coincide con el del plazo de prescripción que tiene la Comisión para la investigación de la ayuda de Estado, y también, con el plazo con el que cuenta la Administración del Estado afectado para exigir la devolución de la ayuda, recogido en el artículo 262 de la Ley General Tributaria, el cual hace una remisión a la normativa comunitaria, pues se aparta completamente de las normas de prescripción generales de las deudas tributarias recogidas en el artículo 66 de la citada ley.

⁵⁵ MORENO GONZÁLEZ, S: (2015) Ob. cit. *La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro*, pág. 8.

⁵⁶ Art 16.2.: *“La ayuda recuperable con arreglo a la decisión de recuperación devengará intereses calculados a un tipo adecuado que fije la Comisión. Los intereses se devengarán desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación”*

Una vez analizadas las cuestiones generales relativas al mecanismo regulado en el ordenamiento jurídico español, en la Ley General Tributaria, para proceder a la recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario consideradas contrarias al ordenamiento comunitario, se procederá a continuación a exponer las cuestiones más relevantes que plantean los dos procedimientos específicos que se regulan para llevar a cabo el deber de recuperación de esas ayudas de Estado.

6.2. CAPÍTULO II: EL PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN EN SUPUESTOS DE REGULARIZACIÓN.

El primer procedimiento para exponer y analizar es el previsto para “*supuestos en los cuales el procedimiento de recuperación implique a la vez una regularización de los elementos de la obligación tributaria*”⁵⁷. Es decir, es el procedimiento previsto para aquellos casos en los que sea necesario volver a liquidar la deuda tributaria. Así sucede, por ejemplo, cuando la ayuda de Estado a recuperar ha consistido en la aplicación de una exención o de una reducción s aplicada sobre la base tributaria o de una deducción aplicable sobre la cuota íntegra. El procedimiento a seguir en estos casos está regulado en los artículos 265 a 268 de la LGT, y según MARTIN RODRÍGUEZ⁵⁸, es un procedimiento de “*super comprobación*”, ya que el legislador ha utilizado como base el procedimiento de comprobación limitada y ha añadido, además, potestades propias del procedimiento de inspección y del de recaudación. A pesar de que el paralelismo es evidente, hay pequeñas diferencias, pero muy relevantes.

La primera diferencia es la posibilidad que existe en este procedimiento de examinar cualquier dato o antecedente que obre en poder de la Administración, sin la limitación de que esos datos tengan que poner de manifiesto el hecho imponible u otra obligación tributaria, así como la existencia de elementos distintos de los declarados, como ocurre en el procedimiento de comprobación

⁵⁷ PROSPER ALMARGO. A. (2016). Ob. cit. *El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 225.

⁵⁸ MARTIN RODRIGUEZ. J.M, (2016): *Cuestiones controvertidas del nuevo procedimiento de recuperación de ayudas de Estado*. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.O 13/2016, pág. 141.

limitada. También permite solicitar movimientos bancarios a terceros, y examinar la contabilidad mercantil, lo que, por otro lado, permite ver el alcance efectivo que ha tenido la ayuda para el beneficiario.

Una de las facultades copiadas del procedimiento de inspección es la posibilidad de realizar actuaciones fuera de las Oficinas de la Administración, potestad ésta que se encuentra muy restringida en el procedimiento de comprobación limitada.

En este procedimiento para recuperar ayudas de Estado nos encontramos también con una diferencia importante en relación con la comunicación de inicio del procedimiento a los afectados. Aquí, entiende MORENO GONZÁLEZ, que hay un error, pues el legislador ha copiado tal cual la forma de comunicar el inicio del procedimiento de comprobación limitada y no se ha dado cuenta de que, en este caso, deben darse a conocer al interesado elementos externos que, si bien le conviene conocer, si no se le facilitan no tiene porqué conocerlos, y tendría que solicitarlo posteriormente. Para evitar esto, deberían detallarse en la comunicación de inicio, la medida fiscal concreta que se entiende que es una ayuda de Estado, el contenido de la Decisión de recuperación, y la cuantía que se debe devolver.

Otro aspecto muy relevante es la duración del procedimiento. La gran diferencia con el procedimiento de comprobación limitada es que el procedimiento regulado en los artículos 265 a 268 de la LGT no caduca, como ocurre con el procedimiento de inspección, y, aunque se incumpla el plazo para resolverlo, continuará hasta su terminación en tanto no haya prescrito el derecho a la recuperación por el transcurso de diez años. El fundamento de esta particularidad es salvaguardar los intereses recaudatorios y evitar sanciones de la Unión Europea.

Al no haberse establecido ningún plazo máximo concreto para su resolución, deberá aplicarse la regla general establecida en el artículo 104 de la LFGT, tal como indica expresamente el apartado 2 del artículo 268. Según el artículo 104 LGT, la duración máxima del procedimiento es de seis meses, pero esto no tiene porqué ser así exactamente, pues la Comisión en la Decisión de recuperación suele establecer otro plazo más corto de cuatro meses. Aunque

hay que advertir que las actuaciones que se lleven a cabo fuera de este plazo no interrumpen la prescripción del derecho a la recuperación de la ayuda de Estado ilegal, siempre y cuando dichas actuaciones se efectúen con conocimiento formal del interesado.

Por último, dentro de las cuestiones más relevantes que plantea este procedimiento, hay que hablar de la posible retroacción de actuaciones. En este procedimiento solo se admite expresamente que la retroacción sea impuesta por resolución judicial, mientras que en el procedimiento de inspección puede ser también por resolución económico-administrativa. Así parece desprenderse de lo previsto en el apartado 3 del artículo 268 de la LGT, que solo se refiere a la retroacción de actuaciones por resolución judicial. Esta falta de mención expresa a la posibilidad de que sea una resolución administrativa la que ordene la retroacción de actuaciones puede deberse a que legislador ha olvidado que en el artículo 264 de la LGT ha permitido que se interponga una reclamación económico-administrativa contra las resoluciones o liquidaciones derivadas de la ejecución de una Decisión de recuperación dictadas en este procedimiento para obtener la devolución de ayudas de Estado ilegales de carácter tributario.

Respecto a las fases del procedimiento, se puede decir que este procedimiento consta de una fase de inicio, que siempre se hará de oficio, pudiendo hacerse incluso mediante notificación directa de la propuesta de liquidación, en los casos en los que la Administración dispusiera de todos los datos necesarios.

En cuanto a la fase de tramitación, hay un plazo de alegaciones de diez días para el interesado que haya sido beneficiado por la ayuda de Estado, tras la comunicación de la propuesta de liquidación, como garantía del derecho a ser oído y para evitar las llamadas “ejecuciones de plano”.

Respecto a la fase final, el artículo 268 de la LGT prevé que el procedimiento pueda terminar:

- Por resolución expresa de la Administración Tributaria. Que deberá contener como mínimo:
 - o Los elementos de la obligación tributaria afectados por la Decisión y el ámbito temporal,

- La relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución,
 - Liquidación provisional o manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la Decisión de recuperación.
- Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto del procedimiento de recuperación.

6.3. CAPÍTULO III: EL PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN EN OTROS SUPUESTOS.

Este segundo procedimiento para la recuperación de ayudas de Estado ilegales de carácter tributario está regulado en los artículos 269 a 271 LGT, y está basado en el procedimiento de recaudación, por lo que su carácter es meramente ejecutivo, y es mucho más sencillo que el anterior. Su objeto no es otro que ejecutar la Decisión de recuperación, dando un marco de seguridad al beneficiario de la ayuda, cuando no sea necesario para ello hacer una regularización de una obligación tributaria. Es decir, este es el procedimiento que se debe emplear cuando no es necesario recalcular ninguna obligación tributaria cuyo importe hubiera estado mediatizado por la ayuda de Estado ilegal, como sucede, por ejemplo, cuando la ayuda de Estado hubiera consistido en otorgar unas condiciones especiales de pago.

Las potestades de ejecución que tienen los órganos de la Administración tributaria en este procedimiento son las mismas que tienen en el procedimiento de recaudación, tales como son la posibilidad de entrar en locales de negocio, la posibilidad de adoptar medidas cautelares y, en general, las potestades relacionadas con el procedimiento de apremio. Todo ello en aras de conseguir la devolución efectiva de la ayuda de Estado ilegal.

Está compuesto por una fase inicial que comenzará con la notificación de comunicación, la cual deberá contener la propuesta de liquidación, comenzando en este momento un plazo de diez días para que el obligado tributario alegue lo que crea necesario.

El plazo de duración de este procedimiento es de un máximo de cuatro meses, salvo que la Decisión de recuperación a ejecutar incluyese otro plazo distinto. Relacionado con el plazo máximo para resolver el procedimiento está la cuestión relativa a su incumplimiento. Pues bien, cuando el artículo 271 de la LGT habla de las formas de terminación de este procedimiento de recuperación, no dice nada sobre la caducidad, por lo que “*en ausencia de regulación expresa*” es aplicable el artículo 104.4 LGT y, por lo tanto, si transcurre el plazo máximo de duración y no hay una resolución expresa, habrá que entender que el procedimiento ha caducado.

No obstante, la forma más habitual de terminación de este procedimiento es la resolución expresa. Respecto al contenido de la resolución, está que deberá tener el siguiente contenido:

- Acuerdo de modificación de la resolución previamente dictada por la Administración en el sentido de la Decisión, o manifestación de que no procede tal modificación.
- Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.
- Liquidación con el devengo de los correspondientes intereses de demora.

Pues bien, esta es la regulación que ha introducido el legislador mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, por la que se reforma la Ley General Tributaria, para poder recuperar las ayudas de Estado declaradas incompatibles con el Derecho comunitario o ilegales conforme a un procedimiento nacional establecido previamente con las garantías necesarias.

Puede chocar alguna de estas soluciones, pues no encajan del todo bien dentro del ordenamiento jurídico interno español, como pasa por el ejemplo, con el largo periodo de diez años de prescripción, o la imposibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del montante debido, pero esto parece deberse a la intención de acomodarse lo más posible a las exigencias del ordenamiento comunitario en lo que aquí interesa. Lo que parece, desde luego, es que es mejor solución la adopción de procedimientos nacionales específicos para la recuperación de las ayudas que no contar con ello, porque hay que recordar que el ordenamiento comunitario, el Reglamento de la Unión Europea 2015/1589, ya contiene previsiones para efectuar la recuperación, algunas de ellas ahora

incorporadas en la LGT, que serían de aplicación prioritaria en el caso de existir discrepancia con la regulación interna.

A pesar de que los procedimientos específicos para la recuperación de ayudas de Estado tienen elementos conflictivos, que seguramente den lugar a pronunciamientos judiciales y futuras reformas, se debe tener presente que su objetivo no es otro que adecuarse a las exigencias de la Unión Europea, y cumplir en tiempo y forma con las Decisiones de la Comisión, para evitar que sigan sancionando al Reino de España por incumplir el deber de recuperar las ayudas de Estado incompatibles con el ordenamiento comunitario que haya aplicado, pero otorgando las garantías mínimas necesarias a los afectados por las mismas.

6.4. IMPUGNACIÓN DE LA RESOLUCIÓN O LIQUIDACIÓN RESULTANTE DEL PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN.

Una vez expuesta la regulación de los procedimientos específicos regulados en el Título VII de LGT y los aspectos conflictivos que plantean, conviene referirse a las posibilidades de impugnar las resoluciones que puedan dictarse en estos procedimientos.

La jurisprudencia comunitaria era muy estricta respecto a la posibilidad de permitir la interposición de recursos frente a la ejecución de la Decisión de recuperación. Incluso llegó a bloquear la impugnación ante los tribunales nacionales cuando el beneficiario hubiera podido, en su lugar, plantear un recurso ante el TJUE solicitando la suspensión o la adopción de medidas cautelares. Con el tiempo ha suavizado su postura y ha reconocido que el *“ejercicio de la tutela judicial efectiva incluye también el control de legalidad formal de las liquidaciones nacionales en ejecución de una decisión de recuperación”*⁵⁹. Lo que sí deja claro el TJUE es que plantear un recurso no puede suponer que se siga disfrutando de la ventaja ilegalmente concedida.

Esta jurisprudencia la ha seguido el legislador español al incluir en el artículo 264 de la LGT la posibilidad de interponer un recurso de reposición, y

⁵⁹ Así lo destaca MARTIN RODRIGUEZ J., en ob. cit. *Cuestiones controvertidas del nuevo procedimiento de recuperación de ayudas Estado*, pág. 141.

también una reclamación económico-administrativa, para recurrir la resolución o liquidación derivada de la Decisión de recuperación.

No obstante, a pesar de que permite la impugnación de la resolución del procedimiento para la recuperación de la ayuda de Estado, el artículo 264 introduce un límite al establecer que *“solo será admisible la suspensión de la ejecución de los actos administrativos mediante la aportación de garantía consistente en depósito de dinero en la Caja General de Depósitos”*. El legislador nacional sigue en este punto las directrices de la Comisión, pues ésta no admite otro tipo de garantía para obtener la suspensión de ejecución que no sea la del depósito del dinero, porque entiende que éste es el único método que elimina esa ventaja obtenida que supone el disfrute de la ayuda de Estado ilegal, lo cual no pasaría si se admitiese otro tipo de garantía como, por ejemplo, el aval bancario.

Todos estos obstáculos a la suspensión de ejecución de la resolución de devolución de la ayuda de Estado ilegal se deben a la necesidad de recuperar las cantidades concedidas de forma *“rápida y eficaz”* como se ha dicho antes. A este respecto la Comisión en su Comunicación 2007/C 272/05 declaró que *“los procedimientos nacionales, que impiden el restablecimiento inmediato de la situación previamente existente y prolongan la ventaja competitiva injusta que resulta de una ayuda ilegal e incompatible no cumplen las condiciones establecidas en el artículo 14, apartado 3 del Reglamento de procedimiento”*. (actualmente en el artículo 16.3 del Reglamento UE 2015/1589).⁶⁰

A pesar de que el artículo del Reglamento UE citado no establece nada sobre la cuantía de la garantía, MARTIN RODRÍGUEZ entiende que *“el importe de la garantía debe alcanzar, no solo el importe de la ayuda efectivamente disfrutada, sino el de los intereses devengados hasta la fecha del depósito, pues en caso contrario se estaría concediendo una ventaja financiera a estos sujetos”*⁶¹.

⁶⁰ Véase PROSPER ALMARGRO. A. (2016). Ob. cit. *El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 229.

⁶¹ MARTIN RODRIGUEZ. J.M, (2016): Ob. cit. *Cuestiones controvertidas del nuevo procedimiento de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 141.

Partiendo de lo anterior, inicialmente se podía plantear el interrogante de si se podría fraccionar o aplazar el pago o devolución de la ayuda. Basándose en lo dicho anteriormente, parece que la respuesta es no, pues la devolución debe ser “rápida y eficaz”. Pero, además, desde la aprobación de la Ley 34/2015 de reforma de la LGT ya no hay duda posible, puesto que en el artículo 65 se recoge que *“No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias: (...) d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley”*.

No obstante, este precepto olvida tratar dos cuestiones importantes como son la posibilidad de acudir a la vía contencioso-administrativa, una vez se ha agotado la vía administrativa previa, y, en caso de respuesta afirmativa, si en la vía contencioso-administrativa se puede solicitar la suspensión del acto de recuperación.

Siguiendo la jurisprudencia del TJUE, MARTIN RODRIGUEZ afirma que ambas cosas son posibles, y que también es posible plantear ante los órganos jurisdiccionales nacionales cuestiones relativas a las ayudas de Estado que la Comisión ha ordenado recuperar, y que en esta vía se puede solicitar la suspensión.

Admitir esta posibilidad de suspender la ejecución de la resolución impugnada sin más supone aceptar que no se van a cumplir los plazos establecidos por la Comisión. Por ello, y para evitar todos los problemas que esta suspensión acarrearía, el Reglamento UE 2015/1589 establece que pueden adoptarse medidas cautelares que permitan una recuperación provisional de la ayuda, estas medidas están enmarcadas dentro las actuaciones que los Tribunales nacionales deben adoptar dentro de su función de conformidad con el efecto directo y con la obligación de cooperación leal con la Comisión y el TJUE , según el cual se deben adoptar todas las medidas necesarias para cumplir con las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión y abstenerse de las que puedan poner en peligro los objetivos de los Tratados.

6.5. EL REEMBOLSO DE LA AYUDA. EL PAGO.

Una vez ha terminado el procedimiento de recuperación de la ayuda de Estado de carácter tributario incompatible con el ordenamiento comunitario, el siguiente paso es la devolución de la misma, es decir, el pago.

A este respecto, y a pesar de que el Título VII de la LGT no contiene ninguna referencia específica a la forma, lugar, plazo, ni al procedimiento del pago de la devolución de la ayuda, al catalogar la cantidad debida como “deuda tributaria” y al procedimiento de recuperación como de “aplicación de tributos”, hay que entender que le es de aplicación el régimen general del pago de deudas tributarias, dispuesto en los artículos 60 a 65 LGT, incluido también el procedimiento de apremio.

Sería conveniente, no obstante, introducir un artículo en el Título VII de la LGT que estableciese que en la resolución del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado ilegales se requiriese al interesado para efectuar el pago en el tiempo y en la forma que establece la LGT y el Reglamento General de Recaudación para las deudas tributarias, y que, si en el periodo de pago voluntario no lo hiciera, entonces se acudiría a la vía de apremio una vez iniciado el periodo ejecutivo de pago.

Pero como las deudas tributarias por devolución de ayudas de Estado ilegales no son simples deudas tributarias, sino que tienen ciertas peculiaridades que se deben comentar pues pueden hacer que el procedimiento para su pago se aparte algo del régimen general del pago de deudas tributarias.

La primera diferencia que se puede apreciar es en referencia a la identificación del sujeto obligado al pago. Como ya se ha comentado, es el Estado el que debe identificar a los beneficiarios de las ayudas de Estado ilegales a los que exigir su devolución, ya que la Comisión, a veces, no dispone de estos datos. Así sucede, por ejemplo, cuando se trata de una ayuda de Estado consistente en un beneficio fiscal previsto en una norma. Si el Estado tiene dificultades para proceder a dicha identificación debe notificárselo a la Comisión, para que, respetando el principio de cooperación leal establecido en el artículo 4.3 del TUE, encuentren ambos la solución más acertada.

Algunos de los problemas con los que se puede encontrar el Estado para llevar a cabo esta tarea de identificación de los beneficiarios de la ayuda ilegal son, por ejemplo, que la empresa beneficiaria, sabiendo que puede ser objeto de una Decisión de recuperación, ponga “a salvo” las partes más rentables de su patrimonio, ya sea a través de la transmisión de activos o a través de la venta de acciones. Para el caso de la venta de acciones no habría que extender la responsabilidad de devolución al comprador de las mismas, siempre y cuando se hayan adquirido a precio de mercado. No obstante, cuando lo que se transfiere son los activos, incluso pasivos, de una empresa a otra por un precio inferior al de mercado y sin aparente sentido económico, salvo eludir el deber de devolución, en este supuesto sí se podría estar traspasando la ventaja económica. Y el TJUE admite que, en ese supuesto, si la Comisión puede demostrar estos hechos, “*la orden de recuperación se extenderá a los terceros*”, para no permitir que se eluda la obligación de recuperación de la ayuda de Estado ilegal.

MORENO GONZÁLEZ ⁶² destaca, con respecto a las dificultades para identificar al sujeto al que se le debe reclamar la devolución de la ayuda ilegal, la importancia del asunto “*Olympic airways*”. En este proceso se estudiaba una operación que había realizado esta empresa traspasando sus activos más rentables y su personal a una nueva empresa, dándose la circunstancia de que esta empresa vendedora era la beneficiaria de una ayuda ilegal cuya suma ascendía a 41 millones de euros. La operación se estructuró de tal manera que, según las leyes nacionales, no se le podía reclamar deudas de la antigua empresa a la nueva. El TJUE determinó, sin embargo, que esta operación era un obstáculo para la ejecución efectiva de la Decisión de recuperación.

Otro supuesto bastante frecuente, es que el beneficiario de la ayuda ya no tenga la misma forma en el momento en el que debe devolverla, ya sea porque es insolvente, porque haya sufrido una reestructuración, o porque se encuentre en situación de concurso de acreedores cuya causa podría ser la insuficiencia de créditos para devolver la ayuda. En estos casos, se podría dar que la ventaja

⁶² MORENO GONZÁLEZ, S. (2015). Ob. cit. *La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro*, pág. 12.

disfrutada por la empresa se traspasase a los adjudicatarios del concurso, y serian ellos los que deberían devolver las cantidades debidas.

En referencia al supuesto en el que el beneficiario de la ayuda se encuentre en concurso de acreedores en el momento de reclamar su devolución es famoso el asunto “*Magfesa*”. En este supuesto el TJUE señaló que cuando una empresa beneficiaria de una ayuda ilegal está en concurso de acreedores, y se ha constituido una nueva sociedad para continuar con la actividad que aquélla venía ejerciendo, y se da el caso de que no se han recuperado totalmente las ayudas que poseía ilegalmente, puede “*perdurar la distorsión de la competencia causada por la ventaja competitiva de la que esa empresa disfrutó*”.⁶³ Por ello, la sociedad de nueva creación puede estar obligada a la devolución de la ayuda si conserva el disfrute efectivo de la misma, sobre todo en el caso de que se hayan adquirido activos de la misma sin pagar un precio acorde al que exista en el mercado. Por no hablar de si se puede demostrar que la creación de la nueva empresa no busca otro fin más que el de eludir la devolución.

MORENO GONZÁLEZ⁶⁴ defiende que debería introducirse un precepto en relación a la identificación de los posibles obligados a la devolución, sobre todo, en los supuestos de sucesión de personas jurídicas y de entes sin personalidad jurídica.

Para verificar si estas cesiones de activos se han hecho respetando las condiciones de mercado vigentes en ese momento, el TJUE permite a las autoridades nacionales que tengan en cuenta la forma de la cesión e incluso que consideren la posibilidad de realizar un peritaje. Se puede concluir, en resumen, que la Administración solo podrá exigir la devolución de las ayudas de Estado a estos nuevos “destinatarios” si puede demostrar que los precios que se han manejado en estas operaciones han estado por debajo del mercado. Y esto porque, como ya se ha dicho, hay que tener muy en cuenta, que la carga de la

⁶³ MORENO GONZÁLEZ, S. (2015). Ob. cit. *La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro*, pág. 8.

⁶⁴ MORENO GONZÁLEZ, S. (2015). Ob. cit. *La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro*, pág. 8.

prueba en todos estos asuntos recae sobre las autoridades, y no sobre los beneficiarios de la ayuda a recuperar.

La segunda diferencia existente entre el pago de una deuda tributaria “normal”, si se permite la expresión, y una deuda tributaria derivada de la devolución de una ayuda de Estado ilegal de carácter tributario que se debe destacar es que es el Estado el que debe determinar la cuantía de la ayuda a devolver. Si bien la Comisión en la Decisión le da indicaciones, no es hasta el momento de proceder a la recuperación cuando se conoce la situación individual de cada obligado, por ello debe ser el Estado el que fije la cuantía exacta de la devolución de la ayuda, sumando los intereses de demora.

Los escritos que la Comisión pueda remitir a las autoridades nacionales para facilitarle esta tarea no son más que orientaciones y no son vinculantes.

La Comisión ha indicado en su Comunicación sobre la aplicación de las reglas relativas a las ayudas de Estado en el ámbito de la fiscalidad directa a las empresas que, si es una ayuda de carácter fiscal, la cuantía se determinará comparando “ *el impuesto efectivamente pagado y el que debería haber pagado, si se hubiese aplicado la norma correspondiente, sumando los intereses de demora correspondientes, teniendo en cuenta la incidencia del sistema impositivo al determinar la cantidad que debe reembolsarse*”. Es decir, que las autoridades nacionales pueden exigir que se devuelva solo la parte que no pagaron en su momento. Deben tenerse en cuenta también, para determinar el importe a devolver, los impuestos que se han pagado sobre la ayuda recibida para descontarlos y recuperar solo el beneficio neto obtenido.

Por último, con referencia a la realización efectiva de la devolución de la ayuda de Estado incompatible con el ordenamiento comunitario, y a pesar de que en el Título VII de la LGT no se diga nada acerca de si se puede realizar a través de otros métodos distintos al pago en efectivo, como son la compensación o el pago en especie, se puede deducir que sí. PÉREZ BERNABEU así lo considera⁶⁵, puesto que se trata de aplicar el régimen general de cumplimiento

⁶⁵ PEREZ BERNABEU. B. (2016). Ob. cit. *Análisis de algunas cuestiones controvertidas en relación con los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado*, pág. 205.

de las deudas tributarias, aunque con matices, ya que se ha considerado la cantidad a devolver como tal, pero sobre todo por la reiterada jurisprudencia⁶⁶ que hay al respecto. Esta jurisprudencia viene a decir que cada Estado es libre para determinar que modos tiene el obligado tributario para devolver esta ayuda, siempre y cuando que no se menoscabe el Derecho comunitario.

Si se opta por la compensación, el Estado tiene obligaciones adicionales, sobre todo de carácter documental, como son informar de la naturaleza de los créditos con los que compensar la devolución de la ayuda, de su importe y del período al que se refieren, aportando si fuera necesario facturas que lo demuestren. Todo ello tiene como fin facilitar que la Comisión compruebe que se está llevando a cabo la recuperación de la ayuda de forma correcta.

Si bien es cierto que la compensación se permite, aunque no es una práctica habitual en España, no está tan claro que suceda lo mismo con el pago en especie, por ejemplo, a través de la entrega de bienes muebles o inmuebles, que sí es una práctica más habitual. Es más dudosa su admisión como forma de cumplimiento del deber de recuperación/devolución de la ayuda porque, como se sabe, se exige en el artículo 60.2 LGT que haya una ley expresa que permita el pago en especie o dación en pago y, como ya se ha dicho, en este Título VII de la LGT no lo hay. Algunas empresas han optado por este método en el caso de los incentivos fiscales del País Vasco. El TJUE acepta distintos medios de pago diferentes al del efectivo, siempre que sean idóneos para restablecer las condiciones normales de competencia.

Aunque ya se ha hablado de ello, conviene recordar de nuevo que no cabe el fraccionamiento ni aplazamiento de la deuda tributaria derivada de una Decisión de recuperación, así lo establece el artículo 65.2 d) LGT.

Finalmente, además de exigir el reembolso de estas ayudas, la Comisión, en aplicación de la doctrina "*Deffendorf*"⁶⁷, puede ordenar al Estado que no

⁶⁶ Sentencias del TJUE de 21 de marzo de 1990, Bélgica contra Comisión, Asunto C-142/87, apartado 61; de 20 de septiembre de 1990, Comisión contra Alemania, Asunto C-5/89, apartado 12; de 20 de marzo de 1997, Alcan Deutschland, Asunto C24/95, apartado 61 y 12 de diciembre de 2002, Comisión contra Alemania, Asunto C-209/00, apartado 32.

⁶⁷ Esta doctrina consiste, en esencia, en suspender la concesión de nueva ayuda a una empresa hasta que ésta restituya otra anterior que esté pendiente de recuperación.

conceda más ayudas, aunque sean compatibles con el mercado único europeo, a empresas que tengan derecho a ellas, pero no hayan cumplido con su obligación de devolver una ayuda ilegal recibida anteriormente. Se podría haber incluido una mención a este asunto en la LGT para que todos los interesados supieran las consecuencias de no proceder a la devolución de una ayuda que han recibido ilegalmente.

6.6 LA POSIBILIDAD DE EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL AL ESTADO LEGISLADOR

Otra de las cuestiones relacionadas con la recuperación de la ayuda de Estado que conviene traerá colación aquí es la posibilidad, o no, de que los que hayan sido beneficiarios de los beneficios fiscales contenidos en disposiciones legales, que posteriormente han sido declarados ayudas de Estado ilegales e incompatibles con el Derecho comunitario, puedan exigir una indemnización por daños y perjuicios a las autoridades nacionales. Es decir, si pueden exigir responsabilidad patrimonial al Estado por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

La jurisprudencia comunitaria ha establecido, a este respecto, que, si un Estado miembro vulnera el Derecho comunitario, debe compensar al particular por los daños que le haya causado. En el asunto “*Francovich y Bonifaci*”, se declaró por primera vez que el particular puede reclamar estos daños, en virtud del principio de primacía del Derecho comunitario, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el objeto de la norma jurídica comunitaria infringida sea conferir un derecho subjetivo a los particulares,
- Que el contenido de este derecho se identifique con precisión, y
- Que haya un nexo causal entre el incumplimiento estatal y el daño sufrido.

Más tarde, en la sentencia “*Brasserie du pêcheur y Factortame III*” el TJUE extendió la responsabilidad del Estado a los supuestos en los que éste violase una norma que gozase de efecto directo.

Los órganos competentes para conocer de las posibles demandas de daños y perjuicios en este ámbito son los órganos jurisdiccionales nacionales.

El Tribunal Supremo español ha creado una doctrina en esta materia sobre la base del artículo 139.3 de la Ley 30/1992, que ha sido sustituido por el artículo 32.3 de la Ley 40/2015, que podría fundamentar las demandas de los particulares derivadas de la concesión de una ayuda estatal. Según dicha doctrina, para que esta reclamación por daños y perjuicios proceda es necesario que se haya vulnerado el principio de confianza legítima y el principio de buena fe, (art. 3.1.e Ley 40/2015)⁶⁸, lo cual ocurre muy excepcionalmente cuando existen expectativas jurídicamente protegibles derivadas del comportamiento de las autoridades nacionales. Otro requisito para que pueda prosperar la reclamación es que el daño debe ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación a una persona o grupo de personas.

MORENO GONZÁLEZ⁶⁹, defiende que, como argumento a favor de la resarcibilidad del daño a los operadores jurídicos que han aplicado de buena fe una ley tributaria, puede aducirse la sentencia TJUE de 26 de enero de 2010 (TJCE 2010,21) C/118, "*Transportes Urbanos y Servicios Generales*", que fue la que abrió en nuestro ordenamiento la vía de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión Europea, donde están incluidas las normas sobre ayudas de Estado.

Con relación a esta cuestión de la posibilidad de exigir responsabilidad patrimonial al Estado por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea por la aprobación de ayudas de Estado contrarias al mismo, la Comisión indicó en

⁶⁸ Disponía el art 139.3 de la Ley 30/1992: "*Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezcan en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos.*"

Actualmente el art. 32.3 de la Ley 40/2015 establece: "*3. Asimismo, los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen. La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurren los requisitos previstos en los apartados anteriores:*

a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurren los requisitos del apartado 4.

b) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5."

⁶⁹ MORENO GONZÁLEZ, S. (2015). Ob. cit. *La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro*, pág. 25.

su Comunicación de 2009, punto 43, que “*los terceros, sean competidores o no, pero siempre con un interés legítimo, pueden exigir al Estado que otorga la ayuda una compensación por el daño sufrido con base al artículo 108.3 TFUE*”⁷⁰. Según este artículo, el Estado interesado en otorgar medidas de apoyo a determinadas empresas o sectores de la economía debe informar a la Comisión, y esperar su respuesta sobre la compatibilidad o no de esas ayudas con el mercado interior, y no puede ponerlas en marcha hasta entonces. En este argumento se pueden amparar los terceros interesados para pedir al Estado una indemnización por los daños sufridos, cuando éste haya otorgado esas ayudas, que posteriormente han sido declaradas ilegales o incompatibles, sin esperar la respuesta de la Comisión.

Las autoridades comunitarias no están a favor de conceder este tipo de indemnizaciones, dado que lo que se busca con la devolución de las ayudas es restablecer la situación original y eliminar la ventaja económica que se había concedido injustamente, y al conceder esa indemnización se estaría anulando el efecto útil de la recuperación, vaciándose de contenido la obligación de reembolso. El efecto económico de restauración de la igualdad y de la libre competencia en el mercado común que había sido violentado, quedaría sin efecto.

Sin embargo, autores como PIÑA GARRIDO, entienden que hay casos en los que “*puede ser de estricta justicia*”⁷¹ esa indemnización. Así lo considera al referirse a los incentivos vascos. No obstante, el Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya, en su sentencia 5673 de 22 de abril de 2010, se pronunció respecto a la recuperación de los incentivos fiscales en el Impuesto de Sociedades para las empresas de reducida dimensión de la siguiente manera: «*Si esa indemnización se llevara a efecto tal como se propone, es decir, en cuantía equivalente a la cantidad cuyo ingreso requiere la Resolución impugnada, más los Sin embargo, intereses, se dejaría sin sentido la Decisión de la Comunidad en orden a la recuperación de las ayudas, puesto que los*

⁷⁰ PIÑA GARRIDO. L. (2013). *Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a derecho comunitario II*. IEF, núm 149/2013, pág. 145.

⁷¹ PIÑA GARRIDO. L. (2013). *Ob. cit. Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a derecho comunitario II*, pág. 143.

beneficiarios de las mismas, que deben proceder a su devolución, las recuperarían por otro concepto y no se produciría el reintegro del equilibrio de la competencia, que se pretende, en el seno del mercado común» (FJ 7º).

Ahora bien, para el supuesto en el que la empresa beneficiaria solicitase como compensación el importe de los gastos y costes que haya tenido que soportar para poder disfrutar del beneficio fiscal, no hay una respuesta clara. Podría aceptarse la teoría de la resarcibilidad, no sin dificultades, aplicando “*los criterios de cuantificación de la ayuda a recuperar, es decir, determinando la cuantía por el importe íntegro de la ayuda a devolver, menos los gastos en los que haya incurrido el beneficiario para obtenerla*”⁷². Realmente así se restituiría la situación original, porque la empresa beneficiaria no se encontraría en situación de ventaja, pero tampoco en una situación peor a la que estaba antes de concederle la ayuda de Estado incompatible con el ordenamiento comunitario.

Una posible solución a este problema sería incluir una cláusula similar a la que se estableció en la anterior regulación del Impuesto de Sociedades para salvaguardar la responsabilidad de las autoridades españolas en aquellas cuestiones cuya validez definitiva depende de la Comisión y del Tribunal de Justicia. En la Disposición Adicional 9ª de la Ley 16/2007, 4 de julio, de reforma y adaptación a la legislación mercantil se contenía la siguiente norma “*la aplicación efectiva de lo dispuesto en el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, quedara condicionado a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario*”. PIÑA GARRIDO, aunque contempla esta opción, está más a favor de respetar el procedimiento establecido de comunicación de ayudas y de respetar estos tiempos, puesto que, de hacerlo, no habría motivos para exigir la responsabilidad patrimonial del Estado.

7. CONCLUSIONES

Hasta el año 2015 existía en nuestro país una laguna legal en referencia a la recuperación de ayudas de Estado puesto que no existía un procedimiento adecuado para lograr su recuperación cumpliendo con el principio de seguridad jurídica y con las condiciones de inmediatez y eficacia que exigía la Comisión, lo

⁷² MORENO GONZÁLEZ, S. (2015). Ob. cit. *La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro*, pág. 26.

que conllevaba que España sufriera sanciones por incumplimiento de las Decisiones de recuperación, y tuviera que hacer frente a elevadas multas.

Finalmente, el legislador hizo frente a este problema con la aprobación de la Ley 34/2015, que introdujo en la normativa española el Título VII en la Ley General Tributaria, que regula el procedimiento de recuperación de ayudas de Estado de carácter tributario.

La introducción de este procedimiento de recuperación de ayudas de Estado ha sido algo muy positivo como herramienta para poder llevar a cabo la tarea de recuperación puesto que se ha dotado a la Administración de las potestades suficientes para llevarlo a cabo a través de un cauce procesal uniforme, de forma rápida y eficaz, y además dando mayor seguridad jurídica a los sujetos implicados.

La tramitación del procedimiento a nivel estatal es de suma importancia puesto que es en él cuando los beneficiarios de la ayuda ilegal tienen la oportunidad de impugnar lo que haya decidido la autoridad nacional, ya que a pesar de que las actuaciones nacionales están limitadas por la orden de recuperación, es la Administración española la que decide sobre cuestiones como el importe de la ayuda a devolver o los beneficiarios implicados.

Otro punto importante es la naturaleza que el legislador ha otorgado a las cantidades que se deben devolver producto de este procedimiento. El legislador ha decidido regularlo en la Ley General Tributaria, por ello se puede asegurar que las cantidades a devolver tienen la naturaleza de deudas tributarias, aunque con sus particularidades, por ello la necesidad de que sea un procedimiento específico.

Tal y como se ha comentado hay varias cuestiones problemáticas en esta regulación, como es la diferencia de plazos de prescripción en sede comunitaria y en nuestro ordenamiento, la forma de hacer el pago, la imposibilidad de fraccionarlo o la forma de fijar los destinatarios que deben cumplir con el deber de devolución.

Respecto a la prescripción, el legislador ha entendido que la mejor solución para este problema es la extensión del plazo nacional igualándolo con el que

tiene la Comisión para determinar si una ayuda es compatible o no con el mercado común, puesto que lo más importante en este asunto es acabar con la ventaja injustamente concedida y la única forma de conseguir esto es con la devolución de la ayuda ilegal. No tendría sentido que esto no se hubiera regulado así puesto que, si no muchas ayudas declaradas incompatibles por la Comisión dentro del plazo que tienen para decidir sobre ello, no hubieran podido ser recuperadas por las autoridades nacionales ya que en el ordenamiento español el plazo de prescripción de las deudas tributarias es de cuatro años, y como se ha dicho, la cuantía a devolver tiene la naturaleza de deuda tributaria, por lo que esto dejaría sin sentido la regulación comunitaria.

En relación con la imposibilidad de fraccionar o aplazar el pago, a pesar de que este método es un sistema muy usado en nuestro derecho para que los contribuyentes puedan hacer frente a los pagos de forma más sencilla, no se puede aplicar en materia de ayudas de Estado porque permitir que la ayuda se devuelva en plazos o que se pueda aplazar impediría que se cumpla el objetivo de la recuperación de la ayuda, que es eliminar la ventaja competitiva injustamente obtenida, por ello es necesario, para ser coherentes con el fin de esta regulación, que el importe se devuelva en la mayor brevedad posible. Las empresas deberían tener previsto en sus cuentas que esta situación puede darse y estar preparadas de alguna forma para poder devolverlo si así se lo exigen las autoridades.

Por último, hubiera sido oportuno, aprovechando esta reforma, introducir en el ámbito tributario la Doctrina Deggendorf, según la cual no se va a conceder ninguna otra ayuda a los beneficiarios de ayudas de Estado que tengan pendiente su devolución. Esta doctrina es una forma de presión adicional, puesto que la Comisión puede tener en cuenta que el beneficiario no ha devuelto la ayuda ilegal e incompatible y a la hora de evaluar una nueva medida, puede ordenar al Estado miembro que suspenda el pago de esa nueva ayuda compatible a esa empresa que no ha cumplido con la orden de recuperación.

Al margen de esas pequeñas cuestiones, se puede decir que la regulación del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en España cumple con los estándares mínimos de seguridad jurídica y con la exigencia de la Comisión de que la ayuda se devuelva de forma eficaz y rápida.

BIBLIOGRAFIA.

BURLADA ECHAVESTE, J. L., y BURLADA ECHAVESTE, I. M.: “*La recuperación de las ayudas de Estado ilegales*”, en Revista Nueva Fiscalidad, núm. 5, 2007

CREUS CARRERAS, A.: (2010) “*La recuperación de las ayudas ilegales de Estado*”, en VVAA: Derecho de la competencia en tiempo de crisis, VI seminario de Derecho y economía de la competencia de la Fundación Rafael del Pino, Ed. Marcial Pons, Madrid.

FALCÓN Y TELLÁ, R. (2008): “*La recuperación de las ayudas ilegales consistentes en deducciones u otras medidas tributarias*”, en Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 8/2008

FRAILE FERNÁNDEZ. R. (2016) “*El nuevo y esperado Título VII, la necesaria configuración de un procedimiento de ayudas de Estado*”. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.O 13/2016. pág. 79-90.

MANZANO SILVA. E. (2009). “*Ayudas de carácter fiscal: régimen jurídico*”. Thomson Reuters. Navarra.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2014): “*Situaciones internas y Derecho de la UE: Nuevas Perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE*”, Revista Española de Derecho Financiero, nº.163, pp. 43-90. Cívitas.

MARTIN RODRIGUEZ. J.M, (2016): “*Cuestiones controvertidas del nuevo procedimiento de recuperación de ayudas de Estado*”. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.O 13/2016. Pág. 137-144.

MERINO JARA, I. (1994): “*La restitución de las ayudas estatales y el principio de confianza legítima*”, en Impuestos, núm. 1, págs. 79-88.

MORENO GONZÁLEZ, S.: (2015) “*La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro*”, Revista Quincena Fiscal, nº 6/2015.

ORDOÑEZ SOLÍS, D.: “*La ejecución forzosa de la recuperación y de la devolución de las ayudas de estado en la Unión Europea y en España*”, en Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia, núm. 9, 2009

PÉREZ BERNABEU, B. (2013): “*La recuperación de las ayudas de Estado. Principios y procedimiento*”, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 144 y ss. Madrid.

PEREZ BERNABEU. B. (2016). “*Análisis de algunas cuestiones controvertidas en relación con los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado*”. Instituto de Estudios Fiscales, N.O 13/2016, pág. 199-288.

PIÑA GARRIDO. L. (2013). “*Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a derecho comunitario II*”. Instituto de Estudios Fiscales, núm. 149/2013, págs. 129-151.

PROSPER ALMARGO. A. (2016). “*El nuevo procedimiento tributario de recuperación de ayudas de Estado*”. Instituto de Estudios Fiscales, DOC 13/2016.

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