

Las ayudas de Estado y los beneficios tributarios ambientales: una necesaria coordinación para alcanzar los ODS en materia energética

Laura Viviana Salamanca Samudio

5.1. Introducción

El Pacto Verde Europeo (PVE) ha marcado un hito en la política ambiental de la Unión Europea (UE) como consecuencia de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS), estableciendo ambiciosos objetivos para lograr la neutralidad climática en 2050. En este contexto, el alcance de los objetivos requiere un esfuerzo económico importante que recae no solo en los Estados miembros (EEMM), sino también en los particulares¹. Para ello, además de las inversiones directas con recursos pú-

¹ Los objetivos actuales en materia de clima y energía para 2030 requerirán 260.000 millones de

blicos, los EEMM deben recurrir a las ayudas de Estado ambientales (AEA). En particular, se consideran las ayudas en forma de beneficios tributarios ambientales (BTA), que fomentan la transición hacia una economía más sostenible. Ahora bien, estas medidas plantean desafíos significativos respecto a su compatibilidad con las normas del mercado interno de la UE. El Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) prohíbe las ayudas de Estado que distorsionen la competencia y el comercio en el mercado interior. Por lo tanto, cumplir con los objetivos de protección ambiental mediante estas medidas implica un esfuerzo adicional para coordinar ambos objetivos dentro del marco jurídico de la UE.

Esta cuestión ha sido tratada en colaboración con el profesor Rodolfo Salassa (Salassa y Salamanca, 2024). En este estudio pretendo condensar las ideas principales de nuestro trabajo. Para ello, en el presente texto se analizan las implicaciones de las ayudas estatales en la transición ecológica a la luz de la reforma normativa impulsada por el PVE, particularmente cuando se trata de BTA.

El enfoque principal de nuestra investigación ha sido determinar cómo las nuevas directrices y regulaciones europeas han flexibilizado el uso de estas ayudas, permitiendo su implementación en proyectos de carácter ambiental sin generar distorsiones en la competencia del mercado interior. Para ello, este texto se estructura en cuatro apartados: en la primera se presenta el marco general de las ayudas de Estado en el derecho de la UE y cómo se relacionan con los objetivos de protección ambiental; en la segunda se estudian las directrices elaboradas por la Comisión para determinar la compatibilidad de las AEA con el mercado interior y su evolución antes y después del PVE; en el tercer apartado se exponen las particularidades de las AEA otorgadas a través de BTA y se presenta una reflexión sobre su efectividad para alcanzar los objetivos de protección ambiental; finalmente se presentan las conclusiones del estudio.

5.2. Marco general de las ayudas de Estado

La integración económica de los Estados de la UE para consolidar el mercado interior se basa, en gran medida, en una filosofía económica liberal (Martín, 2012, p. 35). Según esta, la manera más eficiente de distribuir los

euros de inversión anual adicional, aproximadamente el 1,5% del PIB de 2018. Un reciente informe de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia destaca que las ayudas dedicadas al medio ambiente y eficiencia energética representan la segunda partida más relevante en España, ya que suponen el 41% de la ayuda total horizontal, muy cerca del 42% de las ayudas para el desarrollo regional en España (CNMC, *Informe Anual Sobre Ayudas Públicas 2023*, IAP/CNMC/001/23, p. 22).

recursos es a través del libre mercado. La intervención estatal debe limitarse a corregir fallos específicos. En este contexto, el artículo 107 TFUE prohíbe las ayudas de Estado para evitar que las medidas adoptadas por los EEMM distorsionen la competencia y afecten el comercio dentro del mercado interior.

Si bien los EEMM tienen autonomía para decidir sobre sus políticas fiscales, estos también están obligados a considerar esta limitación del TFUE, incluso en asuntos no armonizados. En concreto, los EEMM están obligados a no establecer medidas —en este caso, financieras o tributarias— que constituyan un trato preferencial hacia ciertas empresas o sectores frente a sus competidores.

5.2.1. Elementos configuradores y control de las ayudas de Estado

A) Elementos configuradores

El artículo 107 del TFUE no ofrece una definición exhaustiva del concepto de «ayuda de Estado», pero identifica cuatro elementos esenciales que deben concurrir para que una medida estatal se considere incompatible con el mercado interior. Debe tratarse de una medida que: 1) conceda una ventaja económica; 2) otorgada por el Estado con cargo a fondos públicos; 3) que favorece a determinadas empresas o sectores (selectiva); y 4) que pueda afectar la competencia y el comercio en el mercado interior.

Esto no quiere decir que toda medida que cumpla con los cuatro elementos mencionados se considere incompatible con el mercado interior. En general, los EEMM están obligados a notificar previamente a la Comisión Europea las medidas estatales que adoptan, para que esta pueda revisar que no se trata de una ayuda incompatible. El TFUE establece supuestos que excluyen esta consideración. En los apartados 107.2 y 107.3 del TFUE se describen ayudas que se consideran automáticamente compatibles o que pueden ser reconocidas como tal si se cumplen las condiciones establecidas. La Comisión tiene la facultad para decidir sobre esta compatibilidad², y también para determinar categorías de medidas que pueden quedar exentas de la notificación previa, lo que, en la práctica, las excluye del concepto de ayuda de Estado (Calderón y Martín, 2019, p. 135). Dentro de las excepciones se encuentran las ayudas para la protección del medio ambiente.

2 Lo que ha sido reconocido en reiterada jurisprudencia del TJCE. Véanse Pérez Bernabeu (2008, pp. 95 y 96) y STJCE asunto (C 730/79), p. 24.

B) Control

Como entidad encargada del control de las ayudas de Estado, la Comisión tiene potestad para examinar, proponer, comprobar y decidir sobre la compatibilidad de estas medidas³. En la evaluación de las ayudas estatales, la Comisión Europea debe verificar la presencia acumulativa de los cuatro elementos establecidos en el 107 del TFUE. El contenido de cada elemento ha sido desarrollado en reglamentos y comunicaciones de la Comisión Europea⁴, y su interpretación ha sido matizada por los tribunales de la UE. En el ámbito fiscal la Comisión Europea y el TJUE han establecido consideraciones particulares sobre estos elementos. A continuación, se resumen brevemente algunos de los lineamientos principales establecidos en este sentido.

En primer lugar, las ayudas de Estado son medidas que conceden una ventaja económica objetiva al beneficiario, mejorando su situación financiera⁵. Esta ventaja económica puede tener distintas formas, ya sea a través de subvenciones, exenciones fiscales, bonificaciones o deducciones, y en general, cualquier reducción de cargas económicas que de otro modo el beneficiario debería asumir. Lo que define la existencia de una ventaja económica es el efecto de la medida en el beneficiario, no su forma (Pérez, 2008, p. 104). En el ámbito tributario, esta ventaja se manifiesta típicamente como una reducción de la carga tributaria que beneficiaría a una empresa específica⁶, lo cual puede entenderse como un «beneficio tributario» (De Juan, 2011, p. 123)⁷.

En segundo lugar, debe tratarse de medidas «imputables al Estado y con cargo a fondos públicos». La ayuda debe provenir de una autoridad pública (nacional, regional o local)⁸ y ser financiada con recursos públicos. Esta imputabilidad implica que el Estado tenga control sobre la concesión de la medida⁹. El cargo a fondos públicos puede expresarse tanto en una

3 Artículos 108 y 109 del TFUE.

4 Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01), p. 66.

5 STJUE (1994) asunto *Banco de Crédito Industrial SA v Ayuntamiento de Valencia* (C-387/92); Szotek (2020, p. 42).

6 Este aspecto fue tempranamente reconocido por los tribunales europeos, en sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) 1961, en el asunto (30/59).

7 Quien hace una reflexión sobre las posiciones de González Sánchez (2011, pp. 36 y s.).

8 Ver STJCE (2002), asunto *Francia vs. Comm.* (C-482/99), p. 24 (reiteración de jurisprudencia) y STJCE (1999), asunto *Piaggio v (Italia), Dornier Luftfahrt, Ministero della Difesa*, (C-295/97), p. 35.

9 Párrafo 44 de la COM (2016/C 262/01).

transferencia directa de fondos (gasto público) como en una reducción de ingresos debido a la aplicación de beneficios fiscales (gasto fiscal)¹⁰. Ambos escenarios representan un «gasto» que es soportado con cargo al Estado.

En tercer lugar, debe tratarse de medidas que pueden distorsionar la competencia y afectar el comercio entre los EEMM; basta con que esta afectación sea potencial, no es necesario que haya una afectación efectiva¹¹. La jurisprudencia del TJUE reconoce que, aunque la existencia de una ventaja y la actividad trasfronteriza ya son indicios de esta afectación al mercado interior¹², este elemento debe evaluarse de forma independiente y, por tanto, la Comisión debe presentar argumentos que demuestren la potencial distorsión (Szotek, 2020)¹³.

Por ser el elemento más complejo y controvertido, la selectividad se incluye en cuarto lugar. Son incompatibles las ayudas que tengan carácter selectivo, es decir, que otorgan un trato favorable a determinadas empresas o sectores¹⁴, lo que la diferencia de aquellas medidas de carácter general. Esta selectividad puede presentarse a través de distintos criterios, como el territorial o material¹⁵, y puede provenir tanto de exenciones explícitas como de prácticas administrativas discrecionales.

Para la Comisión, el elemento más complejo de evaluar ha sido la selectividad, especialmente la de carácter material¹⁶. Para determinar si una ayuda es selectiva, la Comisión ha desarrollado un test, de tres fases¹⁷, en las que: 1) identifica el sistema de referencia; 2) compara la medida estatal con este sistema para verificar si constituye una excepción; y 3) evalúa si la excepción está justificada según la naturaleza o la economía general del sistema de referencia¹⁸ (carga probatoria del Estado). La Comisión ha valo-

10 STJCE, asunto (C-387/92); asunto *Ecotrade vs. (AFS)* (C-200/97). Véase Pérez Bernabeu (2008, p. 111).

11 STJUE de 8 de marzo de 2016, *Grecia v Comisión* (Asunto C-431/14), párr. 69, y STJUE de 19 de julio de 2016, *Kotnik y otros* (asunto C-526/14), párr. 40.

12 Ver STJCE (TJCE 2006/172) *Bélgica y Forum*.

13 También STJUE (1980), asunto *Philip Morris Holland BV v. Commission* (C 730/79); STJUE (2009), asunto *Commission v Italy* (C-110/05).

14 Párrafo 117 de la COM (2016/C 262/01).

15 Párrafos 119 y siguientes de la COM (2016/C 262/01).

16 Párrafo 118 de la COM (2016/C 262/01) y STJCE (1999), asunto *DMTransport* (C-256/97), párr. 27 y STJCE (2002), asunto *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava y otros v. Comisión*. Asuntos acumulados (T-127/99), (T-129/99) y (T-148/99), párr. 149.

17 Párrafos 126 y siguientes de la COM (2016/C 262/01).

18 De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en el test se requiere examinar si la medida se justifica teniendo en cuenta: 1) la lógica interna del sistema tributario nacional (STJCE, asunto *Reino de España vs Comm.* [C-501/00]), junto a sus aspectos inherentes al mismo, necesarios para la consecución de sus objetivos, y 2) la relación de causalidad entre la mencionada lógica y la ejecución de

rado la selectividad de las medidas basada en distintos enfoques, pero ha justificado su evaluación mayoritariamente en el principio de no discriminación¹⁹, que se vale de una comparación cuyos parámetros son abstractos²⁰. Un ejemplo de ello es la identificación del sistema de referencia, en donde la Comisión ha optado por marcos legales que pueden ir desde una ley general y sus objetivos hasta una norma concreta. Este enfoque ha suscitado críticas por considerar que expande el poder de la Comisión sobre decisiones fiscales nacionales y hace el análisis más subjetivo (Calderón y Martín, 2019, p. 153). La jurisprudencia del TJUE ha delimitado en parte esta potestad (Salamanca, 2024), destacando casos en los que no es posible aplicar un marco de referencia único, como en ciertos beneficios fiscales para el sector energético²¹.

5.2.2. Relación entre las ayudas de Estado y la protección ambiental

La protección ambiental ha sido considerada por la Unión Europea como una justificación legítima para la concesión de ayudas de Estado. Por ello, una de las preocupaciones clave es asegurar que las AEA resulten en un mayor nivel de protección ambiental que el logrado sin ellas²² y que sus efectos positivos superen los posibles efectos negativos sobre la competencia y el comercio en el mercado interior. La actividad económica de las empresas puede causar daños ambientales que afectan al conjunto de la sociedad y tiene altos costes. Normalmente las empresas productoras no contabilizan el coste de estos daños y los Estados deben hacer grandes inversiones públicas para asumirlos. Es por esto que la contaminación y los daños ambientales constituyen una externalidad negativa de la actividad económica, reflejando una falla del mercado en la asignación adecuada de sus costes. La doctrina internacional y la normativa europea han introducido el principio «quien contamina paga» (QCP) para asignar la responsabilidad de los costes ambientales a los productores y con ello corregir estas externalidades negativas.

Sin embargo, aunque el principio QCP está ampliamente reconocido en la normativa, se necesitan intervenciones estatales adicionales para incen-

la medida. Adicionalmente, la medida debe respetar el principio de proporcionalidad y necesidad para alcanzar el objetivo que se propone (Calderón y Martín, 2019, p. 147) y STJUE (2006), asunto *Portugal vs Comm.* (C-88/03).

19 STJUE (2008), asunto *Government of Gibraltar y Reino Unido v. Comm.* (T-211/04) y (T-215/04).

20 STJCE (2004), asunto *GIL Insurance* (C-308/01), párr. 68, y especialmente desde la STJUE (2001), el asunto *Adria-Wien Pipeline* (C-143/99). También Szudoczky (2016, p. 368).

21 STJUE (2015), asunto *kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14).

22 Párrafo 6 de las Directrices de 2008.

tivar a las empresas a internalizar estos costes ambientales. Visto así, el papel de las AEA se ha considerado fundamental para alcanzar los objetivos de protección ambiental desde una perspectiva fiscal. Estas ayudas pueden incluir tanto subvenciones directas como beneficios fiscales. No obstante, el uso de AEA puede afectar negativamente la competencia y el comercio en el mercado interior. Ahora bien, aunque el objetivo de protección ambiental esté contemplado en el derecho de UE, esto no quiere decir que todas las AEA se consideren compatibles con él, sino que las exigencias de dicha protección han de integrarse en la definición y ejecución de la política de competencia del mercado interior²³.

5.3. Las ayudas de Estado ambientales compatibles con el derecho de la UE

En este contexto, la Comisión ha establecido un conjunto de recomendaciones específicas para admisión de las AEA. Estas directrices han evolucionado a través de cuatro etapas, paralelamente a los principales hitos de la política europea sobre el tema²⁴, adquiriendo también mayor especificidad y detalle tanto en aspectos sustanciales como procedimentales. Las primeras tres etapas se sitúan antes del PVE, y la última, en la que nos encontramos actualmente, comienza tras la firma de este acuerdo. A continuación se describen los aspectos fundamentales de cada una de estas etapas (incluyendo el contenido sustancial y los criterios de evaluación), empezando por las tres primeras, en las que se evidencian cambios anteriores al PVE, y finalizando con la última etapa, que refleja las modificaciones realizadas tras la publicación de este instrumento.

5.3.1. La regulación de las ayudas de Estado ambientales antes del PVE

A) Contenido sustancial

La primera etapa (1970-2004) es un periodo de adecuación a los primeros objetivos medioambientales. La Comisión Europea estableció un marco básico para las AEA mediante varias comunicaciones (1974, 1980 y 1986)²⁵, con el fin de incentivar a las empresas a cumplir con las nuevas norma-

23 Párrafo 3 de las Directrices de 2001; STJUE de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión* (asunto C-487/06 P), párrs. 90 a 92, y STJUE de 8 de septiembre de 2011, *Comisión/Países Bajos* (asunto C-279/08 P), párr. 75.

24 Un estudio más detallado de cada etapa se encuentra en Salassa y Salamanca (2024).

25 Carta a los EEMM, ref. SEC(74) 4264, de 6 de noviembre de 1974, y IV Informe sobre la política de competencia; Carta a los EEMM, ref. SG(80) D/8287, de 7 de julio de 1980, y X Informe sobre la política de competencia; Carta a los EEMM, ref. SG(87) D/3795, de 23 de marzo 1987, y XVI Informe sobre la política de competencia.

tivas ambientales que introdujeron el principio de QCP. La normativa se centraba en la prevención y el control de la contaminación, promoviendo inversiones en tecnologías de reducción de emisiones, adaptación de producciones, relocalización de empresas, etc. Sin embargo, se trataba de un enfoque preventivo y tradicional, limitado a garantizar el cumplimiento de la normativa mediante ayudas de carácter temporal y decreciente, destinadas a ayudar a las empresas a adaptarse gradualmente a las nuevas exigencias. En 1994, la Comisión publicó un conjunto de directrices que ampliaron el alcance de las ayudas admisibles más allá de la mera adaptación. En estas, se incluyeron tres categorías de ayudas: ayudas a la inversión, ayudas horizontales o de asesoramiento, y ayudas de funcionamiento. La categoría más relevante fue la de ayudas a la inversión, dirigidas a subvencionar la adaptación de infraestructuras empresariales a los nuevos requisitos ambientales; las ayudas de funcionamiento establecieron, entre otras, reducciones temporales de impuestos ambientales.

La segunda etapa (entre 2005 y 2011) fue un periodo de expansión de las normativas ambientales, ya que habiéndose completado en gran medida el proceso inicial de adaptación empresarial, se inició una fase de racionalización. En 2005, la Comisión Europea inició la revisión de las AEA con el objetivo de reducir la cantidad de ayudas y establecer objetivos mejor definidos²⁶. En esta etapa, la política ambiental de la UE adoptó un nuevo marco, influido por los compromisos del Protocolo de Kioto y la adopción de un Plan de Acción Energético en 2007, que incluía medidas contra el cambio climático y a favor de la sostenibilidad. En 2008, la Comisión publicó una actualización de las directrices²⁷ que introdujo un enfoque más específico, así como una lista ampliada de categorías de ayudas, añadiendo al listado existente ayudas para adquirir vehículos menos contaminantes, la gestión de los residuos, y el desarrollo de fuentes de energía renovable. Esta versión estableció límites específicos de intensidad de ayuda y costes subvencionables, promoviendo un uso más eficiente y focalizado de los fondos públicos.

La tercera etapa (2012-2018) comenzó en el contexto del Marco Estratégico de la UE para el Clima y Energía 2020-2030 y la Estrategia Europa 2020, instrumentos que establecieron metas para reducir las emisiones de carbono y aumentar la eficiencia energética y la participación de las energías renovables. En la Comunicación sobre la Modernización de las Ayudas

26 Plan de Acción de ayudas estatales. Reforma 2005-2009. COM(2005) 107 final.

27 Directrices 2008, pár. 11, p. 5.

Estatales (2012)²⁸, la Comisión identificó tres prioridades para actualizar las directrices: impulsar un crecimiento sostenible y competitivo, concentrar la evaluación de ayudas en casos de mayor impacto en el mercado y racionalizar las normas aplicables²⁹. Como consecuencia de estos cambios, la actualización de las Directrices de 2014 insistió en la eliminación progresiva de las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente o la economía, contrarias a los objetivos indicados en los instrumentos de política medioambiental europea³⁰. En las Directrices 2014, y en el Reglamento (UE) 651/2014 sobre ayudas exentas de notificación previa (Reglamento 2014)³¹, se consideró como AEA toda medida «destinada a subsanar o prevenir daños al entorno físico o a los recursos naturales debidos a las actividades de un beneficiario, a reducir el riesgo de tales daños o a impulsar un uso más eficiente de los recursos naturales, incluidas medidas de ahorro energético y el uso de fuentes de energía renovables». En estas directrices se mantuvo el listado de ayudas compatibles de versiones previas, en estas se incrementó el nivel de especialización y focalizó el control específico en los asuntos de mayor relevancia en materia ambiental (ayudas relacionadas con el sector energético, la eficiencia de los recursos y las ayudas en forma de reducciones y exenciones a impuestos ambientales).

B) Criterios de evaluación

En la evolución de las directrices también se observa el desarrollo de la metodología de examen de las AEA para determinar su compatibilidad con el derecho de la UE. En sus inicios, la evaluación de las ayudas de Estado estuvo estrechamente vinculada a los criterios de «necesidad y proporcionalidad» de la medida sin mayor desarrollo sobre los requisitos para comprobar estos criterios. A partir de las Directrices de 2008, el examen se organizó en una serie de pasos sistemáticos denominados «prueba de sopesamiento» o «*balancing test*», dirigido a sopesar los efectos positivos de la AEA en relación con el objetivo de protección ambiental, frente a los potenciales efectos negativos en el mercado. Las Directrices de 2008 también hicieron una distinción sobre el enfoque de la evaluación de las AEA, de acuerdo con el nivel de intensidad de la ayuda concedida, estableciendo dos tipos de examen: uno normalizado, para las ayudas otorgadas dentro de los umbrales máximos establecidos, y un examen pormenorizado, para

28 Comunicación de la Comisión «Modernización de las ayudas estatales en la UE». COM(2012) 209 final.

29 Párrafo 8 de la MAE.

30 Por ejemplo, se estableció que no se consideran incluidas en las Directrices las ayudas para la extracción de combustibles fósiles (párr. 6, Directrices 2014) y COM(2011) 571 final de 209.2011.

31 Particularmente en la versión revisada del Reglamento, en 2017.

ayudas con beneficios superiores a dichos límites o para empresas con una capacidad significativamente superior.

Con la modernización de las Directrices en 2014, la «prueba de sopesamiento» se transformó en un conjunto de principios, con requisitos tanto transversales a todas las AEA como específicos, aplicables solo a algunas de ellas. Estos criterios generales fueron: a) *contribución a un objetivo de interés común*, que se refiere a la definición precisa del objetivo de protección ambiental perseguido y a la cuantificación de la contribución al medio ambiente esperada con la ayuda³²; b) *necesidad de intervención estatal* para corregir un fallo del mercado (debidamente diagnosticado y delimitado), relacionado con la protección ambiental, y que la ayuda estatal pueda mejorar sustancialmente³³; c) *idoneidad de la ayuda*, que se refiere a que la intervención estatal debe ser el instrumento más adecuado para lograr el objetivo en comparación con otras alternativas que provoquen un menor impacto en la competencia; d) *efecto incentivador*, que la ayuda debe tener para incentivar el cambio de comportamiento de sus beneficiarios, de forma que no habrían actuado en tal sentido sin la existencia de la misma (considerando una «hipótesis de contraste» sobre el comportamiento de la empresa sin la ayuda)³⁴; e) *la proporcionalidad* de la ayuda, pues debe limitarse al mínimo necesario para alcanzar el objetivo de protección ambiental perseguido (lo que se denomina «ayuda mínima»)³⁵, para evitar concesiones excesivas; f) *ausencia —minimización— de efectos indebidos sobre la competencia y el comercio*, relacionada con que los efectos negativos de la medida deben ser limitados y superados por los beneficios ambientales, resultando en un balance global positivo; finalmente, g) la concesión de ayudas debe ser *transparente*, es decir, accesible y clara para los EEMM, operadores económicos y ciudadanos, asegurando que la información esté disponible públicamente.

En suma, hasta las Directrices de 2014, la esencia de la evaluación de las AEA admisibles evolucionó hacia una estructura sistemática para el sopesamiento de sus efectos, más clara desde 2008 y llevada a un listado detallado de requisitos en 2014.

32 Véase STJUE de 6 de octubre de 2021, *Tempus y otro v Comisión* (Asunto T-167/19), párs. 90 y ss.

33 Directrices 2014, pár. 34.

34 Directrices 2014, párs. 49 y ss, Anexos. Véase STJUE (2022) asunto AS Veejaam y OÜ Espo vs AS Elering (C-470/20), pár. 28.

35 Para lo cual las directrices establecen que la medida debe basarse en una medición de los costes y enmarcarse dentro de unos umbrales de intensidad admitidos. Directrices 2014, pár. 69, p. 18.

5.3.2. La regulación de las ayudas de Estado ambientales después del PVE

Con la firma del PVE comienza la etapa de mayor transformación de las directrices, especialmente sobre su ámbito material y criterios de evaluación de las AEA. Aunque el origen de los objetivos del PVE se enmarque en la protección ambiental y la sostenibilidad (Averchenkova *et al.*, 2023, p. 14), sus contenidos reflejan una meta que va más allá, incorporando una transformación estructural en áreas clave como la energía, la industria y el transporte (Salassa y Salamanca, 2024). Estas metas han motivado a la Comisión Europea a revisar su enfoque sobre las ayudas de Estado, adaptando las normativas para facilitar la transición hacia una economía más verde y sostenible. Las principales transformaciones normativas en la regulación de las AEA tras el PVE se observan en tres normas: 1) las Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medio ambiente y energía de 2022³⁶ (Directrices 2022), que reemplazaron las de 2014³⁷, 2) las diversas modificaciones al Reglamento 2014, realizadas desde 2020 hasta 2023³⁸; y 3) el Marco Temporal de Crisis y Transición relativo a las medidas de ayuda estatal, destinadas a respaldar la economía tras la agresión contra Ucrania por parte de Rusia de 2023 (Marco Temporal 2023), importante a pesar de tener un aparente efecto temporal y limitado a una situación excepcional. Estos cambios se han dado principalmente en el contenido y delimitación de las AEA y en sus criterios de valoración.

A) Modificaciones en el contenido sustancial de las ayudas

a) Directrices sobre Ayudas Estatales en Materia de Clima, Protección del Medio Ambiente y Energía (2022)

Las Directrices de 2022 regulan las AEA concedidas desde el 27 de enero de 2022. Las nuevas directrices reconocen explícitamente su vinculación con los objetivos del PVE, lo que puede verse en la actualización de sus definiciones, el ámbito de aplicación, exclusiones y la especialización de las categorías de ayudas. En primer lugar, amplían la definición de AEA, entendiendo por estas medidas:

36 Comunicación de la Comisión, Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medio ambiente y energía 2022 (2022/C 80/01).

37 Comunicación de la Comisión, Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (2014/C 200/01).

38 Reglamento (UE) 2020/972, Reglamento (UE) 2021/1237 y Reglamento (UE) 2023/1315.

[...] aquellas destinadas a reducir o prevenir la contaminación, los impactos medioambientales negativos u otros daños al entorno físico (incluidos el aire, el agua y el suelo), los ecosistemas o los recursos naturales causados por las actividades del ser humano, a mitigar el cambio climático, reducir el riesgo de tales daños, proteger o restablecer la biodiversidad o a fomentar el uso más eficiente de los recursos naturales, incluidas las medidas destinadas al ahorro de energía y la utilización de fuentes de energía renovables y otras técnicas para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y otros contaminantes, así como a pasar a modelos de economía circular para reducir el uso de materiales primarios e incrementar las eficiencias; también abarca las acciones que refuercen la capacidad de adaptación y minimicen la vulnerabilidad a los impactos del clima³⁹.

Teniendo en cuenta la definición de las versiones previas, las directrices no solo amplían su contenido (incorporan la economía circular), sino que además profundizan en el ámbito material de las AEA alineándose con los objetivos del PVE. Las Directrices de 2022 excluyen de su ámbito a las ayudas de sectores específicos regulados en otras normativas (ej., seguridad e higiene en fábricas, investigación y desarrollo en innovación, agricultura y pesca, entre otros). En particular, las nuevas directrices se concentran en 14 categorías de ayudas⁴⁰, 11 orientadas a una economía descarbonizada⁴¹, 2 dedicadas a la economía circular, y un transversal que se refiere a las reducciones y exenciones en tributos ambientales⁴². Adicionalmente, las Directrices de 2022 eliminan categorías de ayudas como las de adecuación de la producción o la relocalización de empresas que en el contexto actual han quedado obsoletas por carecer de efecto incentivador⁴³.

b) Reglamento (UE) 651/2014 y sus modificaciones

El segundo de los cambios significativos del PVE en el régimen de las AEA tuvo lugar en el Reglamento (UE) 651/2014⁴⁴. Este reglamento establece

39 Artículos 21) y 3101) del R2023.

40 Artículos 36 a 49.

41 De la a) a la n), excepto las letras e) y g), que se refieren mayoritariamente a la economía circular, y la letra h), que podrían aplicarse a todo tipo de AEA (ayudas en forma de reducción de impuestos o cargas parafiscales) del párrafo 16.

42 Letras h) del párrafo 16.

43 Párrafo 32 de las Directrices 2022.

44 Así lo explicita el Considerando 3) del Reglamento (UE) 2020/972 (al recordar que «en el contexto del Pacto Verde Europeo... la Comisión ya ha anunciado su intención de revisar una serie de direc-

los criterios bajo los cuales ciertas ayudas estatales quedan exentas de notificación previa a la Comisión. Desde su modificación de 2020, el Reglamento incluyó un enfoque reforzado en la transición verde, ampliando el contenido de las ayudas hacia sectores estratégicos establecidos en el PVE. También la versión revisada del reglamento de marzo de 2023 (R2023) tuvo por finalidad alinear el contenido de este reglamento con las Directrices de 2022 (Segura y Clayton, 2023, p. 138). El R2023 introdujo cambios significativos en términos de definiciones, tipologías de ayudas y ámbitos de exclusión.

Por un lado, amplió el contenido de lo que debe entenderse por AEA⁴⁵, remitiéndose directamente al concepto de las Directrices 2022. En consecuencia, el ámbito de la tipología de ayudas admitidas se amplió hacia actividades orientadas a la descarbonización y eficiencia energética, la economía circular y, además, incorporó dos categorías enfocadas en la cooperación territorial y en productos financieros respaldados por el Fondo InvestEU⁴⁶. El R2023 también eliminó categorías de ayudas, como las destinadas a la inversión para la adaptación anticipada a futuras normas de la Unión, por no considerarse que tengan un efecto incentivador, evidenciando la evolución de sus contenidos.

c) Marco Temporal de Crisis y Transición (2023)

La UE se vio en la necesidad de implementar el Marco Temporal 2023 para enfrentar los efectos económicos y energéticos derivados de la guerra en Ucrania. Sin embargo, también identificó una oportunidad para dirigir las ayudas de este Marco a acelerar la transición hacia una economía sostenible y menos dependiente de fuentes de energía fósiles externas (Villar y Cámara, 2023, p. 142). Ejemplo de ello es que el Marco justifica la introducción temporal de simplificaciones para la implementación del programa REPowerEU⁴⁷.

El Marco establece explícitamente que las ayudas que regula son acumulables a las de instrumentos como el Reglamento 651/2014⁴⁸, lo que ofrece

trices para finales de 2021») y los Considerandos 4), 16), 17), 24) y 25) del Reglamento (UE) 2023/1315 (cuando los dos primeros mencionan que «debe adaptarse para tener en cuenta los cambios en el mercado y el Pacto Verde Europeo» y los tres últimos hablan de reformar la movilidad sin emisiones, los sistemas urbanos de calefacción y/o refrigeración y la infraestructura energética para promover «los ambiciosos objetivos del Pacto Verde Europeo»).

45 Artículos 21) y 3101) del R2023.

46 Sección 16 del R2023.

47 Párrafo 79) del MTCT 2023.

48 Las ayudas de este marco temporal tienen directa relación con las ayudas para la protección del medio ambiente del Reglamento 651/2014 (sección 7).

a los EEMM un espectro más amplio de ayudas destinadas a objetivos de sostenibilidad energética. Por su carácter *ad hoc*, el Marco está dirigido a considerar compatibles ayudas dentro de un ámbito de aplicación limitado en cuanto a su objeto material (ayudas en sectores específicos), presupuesto (límites de los planes e importes estimados que pueden aprobarse), temporalidad (ayudas notificadas a partir del 9 de marzo de 2023⁴⁹ y hasta el 31 de diciembre de 2023 o 2025, según el tipo de ayuda) y, por supuesto, criterios subjetivos (ayudas dirigidas a empresas afectadas por la crisis)⁵⁰. Este instrumento se enfoca en tres categorías específicas de ayuda destinadas a: favorecer las energías renovables y almacenamiento de energía, la descarbonización de procesos industriales y la inversión en sectores estratégicos para la transición ecológica⁵¹. Sobre el contenido de las ayudas, es necesario indicar que el Marco combina ayudas energéticas que tienen un propósito ecológico con otras que no (Salassa y Salamanca, 2024, p. 146), ya que algunas se centran más en las inversiones del sector energético y en la reducción de la dependencia europea de fuentes externas de energía.

B) Modificaciones en los criterios de evaluación

Como consecuencia del PVE, las Directrices de 2022 introducen una serie de criterios de evaluación con un mayor detalle, y clasificados en aquellos que son comunes a todas las ayudas y los que se aplican específicamente cada una de ellas.

a) Criterios generales de compatibilidad

Las Directrices 2022 exigen el cumplimiento de una doble condición de compatibilidad: las ayudas deben facilitar actividades económicas con efectos ambientales positivos (condición positiva) y no distorsionar el mercado en forma contraria al interés común (condición negativa)⁵². Cada una de estas condiciones tiene sus propios prerequisites para entenderse cumplida⁵³.

La *condición positiva* tiene tres prerequisites: i) las ayudas deben generar beneficios ambientales o sociales significativos y alinearse con políticas europeas de sostenibilidad, como la reducción de emisiones y el impulso

49 Párrafo 93) del Marco Temporal 2023.

50 Párrafo 61) del MTCT 2023.

51 Puntos 2.5 a 2.8 del Marco Temporal 2023.

52 Párrafo 21 de las Directrices 2022.

53 Párrafo 22 de las Directrices 2022.

a energías renovables. ii) Además, deben cumplir un efecto incentivador, lo que implica que induzcan a los beneficiarios a adoptar prácticas más sostenibles que, de otro modo, no llevarían a cabo o realizarían de forma limitada⁵⁴. En este sentido, las ayudas no deben financiar actividades que los beneficiarios ya habrían implementado sin la ayuda ni compensar riesgos empresariales comunes. Y finalmente, 3) deben cumplir con las normas de la UE, sin condiciones que limiten la competencia o la libre circulación en el mercado único.

En la *condición negativa*, las directrices indican seis prerequisites que reflejan, en gran medida, los criterios establecidos en las Directrices de 2014. Esto son: a) la necesidad de intervención estatal: destinada a corregir fallos del mercado que dificultan el cumplimiento de los objetivos de sostenibilidad de la UE⁵⁵; b) las ayudas deben ser idóneas, es decir, apropiadas para cumplir el objetivo ambiental, asegurando que no existan alternativas menos perjudiciales para el mercado interior⁵⁶; c) también deben ser ayudas proporcionales, limitándose al mínimo necesario para lograr su propósito; d) su concesión debe ser transparente, permitiendo a competidores y público acceder a la información relevante sobre el procedimiento para acceder a la ayuda⁵⁷; e) se deben evitar efectos negativos indebidos en la competencia y el comercio; esto significa que las ayudas no deben perjudicar la competitividad del mercado al favorecer injustamente a ciertos sectores o empresas⁵⁸; y, finalmente, f) la ayuda solo será compatible si los beneficios ambientales superan los efectos negativos en la competencia y el comercio, haciendo énfasis en el principio de «no causar perjuicio significativo»⁵⁹. En esencia, la aplicación de la doble condición de compatibilidad organiza sus criterios en torno a la idea fundamental de admitir ayudas únicamente cuando los efectos positivos superan los efectos negativos en el comercio interior⁶⁰.

54 Párrafo 26 de las Directrices 2022.

55 Por ejemplo, al corregir deficiencias del mercado relativas a los proyectos o actividades para los que se concede la ayuda.

56 Concretamente, se habla de mecanismos de mercado, entendidos como medidas fiscales en general o medidas que afecten la demanda de bienes y servicios, y de programas voluntarios de etiquetado ecológico y difusión de tecnologías respetuosas con el medio ambiente (párr. 40, Directrices 2022).

57 Párrafo 58 de las Directrices 2022.

58 Párrafos 65 y 69 de las Directrices 2022.

59 Artículo 3 del Reglamento (UE) 2020/852.

60 Párrafos 71 a 73 de las Directrices 2022.

b) Criterios específicos de compatibilidad

Tras definir los criterios generales aplicables a todas las AEA, las nuevas directrices profundizan en los criterios específicos y en los detalles particulares de cada categoría de ayudas. Estas directrices explican su justificación, el ámbito de aplicación, las actividades beneficiadas y las condiciones específicas que deben cumplirse. Estas condiciones incluyen aspectos positivos, como el efecto incentivador, y aspectos negativos, como la necesidad de minimizar las distorsiones en la competencia y en los intercambios comerciales, pero ajustadas a cada tipología de ayuda.

5.4. Los beneficios tributarios ambientales como mecanismos para alcanzar los ODS

En general, un impuesto ambiental se define como «toda exacción con una base imponible específica que tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea gravar determinadas actividades, bienes o servicios, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente»⁶¹, que estas medidas resultaban útiles para ayudar a las empresas más afectadas por un impuesto elevado a cumplir progresivamente con la normativa (de forma temporal), lo que, en conjunto, facilitaría la introducción gradual de un impuesto ambiental. La justificación de estas medidas se ha mantenido en las directrices, aunque siempre bajo la condición de que se limiten al mínimo necesario para alcanzar el objetivo de reducción del impacto ambiental y que su finalidad sea facilitar la aplicación del impuesto.

En este contexto se sitúan los BTA, entendidos como ventajas tributarias cuya finalidad implica la anulación, reducción o el aplazamiento del pago de un gravamen para incentivar la realización de conductas favorables con el medio ambiente (Salassa, 2020, p. 11), ya sea disuadiendo prácticas perjudiciales o promoviendo comportamientos más sostenibles. La Comisión ya explicaba en las Directrices de 1994⁶² que estas medidas resultaban útiles para ayudar a las empresas más afectadas por un impuesto elevado a cumplir progresivamente con la normativa (de forma temporal), lo que, en conjunto, facilitaría la introducción gradual de un impuesto ambiental. La justificación de estas medidas se ha mantenido en las directrices, aunque siempre bajo la condición de que se limiten al mínimo necesario para

⁶¹ Párrafo 5 de las Directrices 2014.

⁶² Párrafo 1.5.3 de las Directrices de 1994.

alcanzar el objetivo de reducción del impacto ambiental y que su finalidad sea facilitar la aplicación del tributo.

La evaluación de estas medidas ha estado enfocada en el tipo de tributo involucrado. Desde 2008, las Directrices distinguen entre los requisitos aplicables a las exenciones de tributos armonizados y aquellos aplicables a los no armonizados o específicos. Para los primeros, se aplican los criterios de necesidad y proporcionalidad⁶³ asegurando que la medida sea adecuada y limitada al objetivo perseguido. Por otro lado, en el caso de los impuestos no armonizados y de ciertos impuestos armonizados específicos, se han desarrollado requisitos particulares basados en los principios de proporcionalidad⁶⁴, necesidad⁶⁵ y contribución con el objetivo general⁶⁶. En ambos casos, los efectos de la medida deben ser sopesados para garantizar que los beneficios ambientales superen los efectos negativos sobre el comercio y el mercado interior, asegurando un balance global positivo.

A la luz de las condiciones para admitir AEA, surge la cuestión de si los BTA efectivamente contribuyen a alcanzar un nivel más elevado de protección ambiental en todos los casos. Cuando los BTA adoptan la forma de exenciones o reducciones en tributos destinados a promover comportamientos sostenibles, es plausible que estas medidas faciliten un mayor nivel de protección ambiental, incluso considerando los posibles efectos adversos en el comercio. Sin embargo, en el caso de tributos que gravan actividades contaminantes, la lógica de otorgar exenciones para alcanzar un mayor nivel de protección ecológica puede parecer contradictoria, ya que dichos tributos buscan internalizar los costes de las externalidades negativas. A pesar de ello, las Directrices justifican este tipo de ayudas argumentando que los beneficiarios pueden estar gravemente afectados

63 Esto se cumple cuando los beneficiarios paguen por lo menos el nivel mínimo de imposición aplicable en la Unión establecido por la directiva aplicable pertinente, la elección de los beneficiarios se base en criterios objetivos y transparentes y las ayudas se concedan de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia en situaciones similares.

64 El criterio de proporcionalidad se cumple si los beneficiarios de las ayudas pagan como mínimo el 20% del impuesto ambiental nacional o la reducción fiscal está supeditada a la celebración de acuerdos de compromisos sobre metas medioambientales específicas entre el Estado miembro y los beneficiarios.

65 Sobre el criterio de necesidad, las reducciones o exenciones deben elegir a los beneficiarios en base a criterios objetivos y transparentes con ayudas concedidas de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado en situaciones similares, el impuesto ambiental sin reducción debe implicar un incremento considerable de los costes de producción y el incremento de los costes de producción no pueda repercutirse en los consumidores sin provocar reducciones significativas de las ventas.

66 Las reducciones fiscales no comprometen y contribuyen, al menos indirectamente, a la protección ambiental cuando un Estado miembro demuestre que las reducciones están bien dirigidas a las empresas más afectadas por un impuesto más alto y que, en caso de que no existiera la exención, sería de aplicación general un tipo impositivo más alto.

desde una perspectiva competitiva, lo cual dificultaría la implementación del tributo⁶⁷. Aunque este argumento puede ser válido desde un enfoque recaudatorio o económico, resulta insuficiente cuando se evalúa desde el punto de vista de la protección ambiental, ya que podría comprometer los objetivos principales de sostenibilidad y reducción de impactos ecológicos (Salassa y Salamanca, 2024, p. 141).

Por lo general, las empresas más afectadas por un impuesto ambiental elevado son aquellas cuyas actividades tienen un mayor riesgo ambiental. En este contexto, una reducción fiscal podría mitigar la presión económica que dichos gravámenes buscan imponer, lo que diluye su efecto disuasivo⁶⁸. Como resultado, las empresas beneficiadas podrían continuar con sus actividades de manera similar incluso sin la reducción fiscal, lo que implica que los BTA podrían estar «financiando» actividades que ya se habrían realizado, desperdiciando recursos públicos y sin generar los beneficios ambientales esperados⁶⁹.

Ahora bien, si además se observan los efectos negativos de estos BTA no parece posible garantizar que las reducciones o exenciones en tributos aplicados a actividades contaminantes tengan un impacto limitado en el comercio interior, sobre todo cuando los efectos positivos son cuestionables. Por el contrario, estas medidas pueden generar distorsiones en el mercado al otorgar ventajas significativas a empresas que dependen de estos beneficios para seguir siendo económicamente sostenibles (*ibid.*, p. 142). Esto genera un riesgo de dependencia en las ayudas fiscales, donde las empresas pueden volverse menos proactivas en adoptar prácticas más sostenibles por cuenta propia, esperando en cambio que las ayudas compensen sus costes ambientales. Además, esta dependencia puede llevar a una disminución en la presión para innovar en tecnologías limpias o procesos más ecológicos. Teniendo en cuenta esta reducción de la carga fiscal, sin efecto incentivador, la ayuda puede utilizarse para subsidiar indebidamente a los sectores beneficiados con el BTA. En suma, estos BTA pueden llegar a ser ayudas incompatibles con el mercado interno de la UE (García, 2023, p. 356).

67 Párrafo 293 de las Directrices 2022.

68 Este se diluye, a nuestro criterio, incluso con la devolución del impuesto *a posteriori* que pone como ejemplo el párrafo 299 de las Directrices 2022, ya que, sostiene que las empresas siguen expuestas a la influencia del factor del precio que aporta el impuesto ambiental.

69 STJUE, 13 de junio de 2013, HGA y otros/Comisión, C-630/11 P a C-633/11 P, ECLI:EU: C:2013:387, apartado 104.

Visto lo anterior, el uso de BTA en el caso de gravámenes sobre conductas perjudiciales para el medio ambiente plantea importantes desafíos que requieren un diseño cuidadoso y debidamente cuantificado, que garantice que estas medidas contribuyan efectivamente a los objetivos de sostenibilidad del PVE. Es fundamental que las reducciones fiscales sean estrictamente temporales y estén justificadas en términos de facilitar la implementación gradual del impuesto ambiental, en lugar de desincentivar a los beneficiarios a cambiar su comportamiento. Además, resulta indispensable establecer mecanismos de supervisión y control para verificar si las reducciones fiscales han tenido el efecto esperado de incentivar comportamientos más sostenibles. Sin estos mecanismos de seguimiento, los BTA corren el riesgo de perpetuar actividades contaminantes, aliviando la carga económica de las empresas sin exigirles cambios significativos. Esto, lejos de contribuir a los objetivos del PVE, podría derivar en un uso ineficaz de los recursos públicos y además generar distorsiones en el mercado interior, sin que los BTA sirvan a alguno de estos propósitos prioritarios de la UE.

5.5. Conclusiones

Las AEA, y en particular los BTA, juegan un papel crucial en la transición de la Unión Europea hacia una economía más sostenible. Sin embargo, estas medidas pueden generar ayudas de Estado incompatibles con el mercado interno de la UE, lo que ha llevado a la modificación de la normativa para ampliar su implementación. El PVE y las recientes reformas normativas han proporcionado un marco más flexible y adaptado para el uso de estas ayudas, permitiendo a los EEMM respaldar proyectos medioambientales sin generar distorsiones en el mercado único. Este estudio tuvo como propósito revisar el impacto de estos cambios en la regulación de las AEA y su efectividad para alcanzar los objetivos del PVE, particularmente en el caso de los BTA.

El concepto de ayudas de Estado se define a través de los cuatro elementos establecidos en el artículo 107 del TFUE, cuyo contenido ha sido ampliado y desarrollado a través de instrumentos derivados de la Comisión Europea, como reglamentos y comunicaciones. Además, esta definición ha sido influenciada por la interpretación que los órganos jurisdiccionales de la UE, como el Tribunal de Justicia y el Tribunal General, han dado a dicho artículo. Así, aunque el enunciado del artículo 107 no haya cambiado, el desarrollo de su contenido ha evolucionado gracias a la labor interpretativa de estos órganos y a las normativas secundarias que han aclarado y precisado su aplicación.

Las ayudas de Estado destinadas a la protección del medio ambiente pueden ser admitidas por el derecho de la UE. Para ello, la Comisión ha desarrollado directrices sobre las AEA, que han evolucionado paralelamente con la política ambiental europea. Las directrices han alcanzado un mayor nivel de especificidad y complejidad para analizar las AEA tanto en su contenido sustancial como en los criterios de evaluación sobre la compatibilidad de las AEA. El marco normativo de AEA ha evolucionado significativamente tras el PVE, apuntando a actividades vinculadas con las áreas estratégicas del PVE, y eliminando las ayudas que no tienen un efecto incentivador hacia conductas más favorables con el medio ambiente. Las reformas del Reglamento 651/2014, las nuevas Directrices de 2022 y el Marco Temporal de 2023 demuestran un enfoque más alineado con los objetivos del PVE y con las ventajas de la transformación ecológica para el mercado interior.

Finalmente, un aspecto cuestionable tiene que ver con la utilización de las ayudas en forma de reducciones a los impuestos ambientales que gravan actividades contaminantes, un aspecto discutible radica en el uso de las ayudas en forma de reducciones a los impuestos ambientales que gravan actividades contaminantes. Estos BTA presentan limitaciones y riesgos, como la falta de un efecto incentivador real, la dependencia de las empresas a estas ayudas y la posibilidad de afectar la competencia y distorsionar el mercado si no son diseñados y supervisados adecuadamente, lo que pone en duda su capacidad para contribuir de manera significativa a los ODS y al PVE.

5.6. Bibliografía

Averchenkova, A., Lázaro Touza, L., Escribano, G., Prolo, C., Guzmán Luna, S. y Gonzales, L. E. (2023). *El Pacto Verde Europeo como motor de la cooperación UE-América Latina*. Madrid: Elcano Policy Paper.

Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J. (2019). *Derecho tributario de la Unión Europea*. Madrid: Wolters Kluwer CISS.

CNMC (2023). *Informe Anual Sobre Ayudas Públicas 2023*. IAP/CNMC/001/23.

De Juan Casadevall, J. (2011). *Ayudas de Estado e imposición directa en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi Thomson Reuters.

García Caracuel, M. (2023). El marco europeo de la fiscalidad medioambiental y las ayudas de Estado en un contexto de crisis energética. En A. Di Pietro, M. A. Collado, P. Essers, A. Menendez y T. Tassani (Dirs.), *Aiuti*

di stato: il ruolo delle giurisdizioni nazionali e Europee (pp. 355-378). Bari: Cacucchi Editore.

González Sánchez, M. (2001). Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario. *Noticias de la Unión Europea*, 196, 35-44.

Martín Jiménez, A. J. (2012). El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión. *Noticias de la Unión Europea*, 324, 35-50.

Martínez Lafuente, A. (2022). Ayudas de Estado. *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, 470, 1-50 (edición digital).

Pérez Bernabeu, B. (2008). *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria: concepto y tratamiento*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Salamanca Samudio, L. (2024). *La comprobación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, límites a la interpretación desde una perspectiva internacional, europea y nacional*. Pamplona: Aranzadi.

Salassa Boix, R. (2020). De la sopa verde al mar de cristal: una propuesta tributaria para revertir la eutrofización del Mar Menor en tiempos de Covid-19. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2 (2), 1-43.

Salassa Boix, R. (2021). Nuevas tendencias fiscales en España para reducir los residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular. En G. Patón García (Dir.) y R. Salassa Boix (Coord.), *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios* (pp. 347-381). Pamplona: Aranzadi.

Salassa Boix, R. y Salamanca Samudio, L. (2024). Las Ayudas de Estado a partir del pacto verde europeo. Un nuevo impulso hacia la transición energética. *Nueva Fiscalidad*, (1), 109-150.

Segura, M. y Clayton, M. (2023). The new environmental and energy state aid guidelines: one year in place. *ERA Forum*, 24, 135-147.

Serrano Antón, F. (2021). El auge del control de ayudas fiscales, otra forma de armonización indirecta. En Garrigues, Abogados y asesores tributarios (Coords.), *Las ayudas de Estado en el ámbito tributario, Experiencia española y contexto actual* (pp. 69-121). Fundación Impuestos y Competitividad.

Szotek, P. (2020). Multinational enterprises, European state aid and transfer pricing: a study of the application of EU State Aid Law to transfer pricing and allocation of income to permanent establishments [Tesis doctoral. Maastricht University]. <https://cris.maastrichtuniversity.nl/en/publications/multinational-enterprises-european-state-aid-and-transfer-pricing>

Szudoczky, R. (2016). Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms. *European State Aid Law Quarterly*, 15(3), 357-380.

Villar Ezcurra, M. y Cámara Barroso, C. (2023). La necesidad de revisar el papel de los incentivos fiscales al autoconsumo en el conjunto de las medidas de apoyo a la energía solar fotovoltaica. *Crónica Tributaria*, 187, 139-168.

Villar Ezcurra, M. y Maíllo González-Orús, J. (2022). Law in the European Union environmental Governance through tax. En M. da G. Garcia y A. Cortês (Eds.), *Blue Planet Law: The Ecology of Our Economic and Technological World* (pp. 173-185). New York: Springer.