



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. ELEANOR SHARPSTON
presentadas el 7 de febrero de 2013¹

Asunto C-6/12

P Oy

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)]

«Ayudas de Estado — Ventajas fiscales — Ayudas existentes o nuevas — Sistema de control y normas de procedimiento pertinentes»

1. El Tribunal de Justicia ya ha examinado en varios casos si determinadas medidas fiscales nacionales entran en la prohibición de las ayudas de Estado de la Unión Europea.² En el presente procedimiento, el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo) de Finlandia solicita orientación acerca de si las disposiciones nacionales que establecen si las sociedades pueden trasladar las pérdidas de determinados ejercicios fiscales y deducirlas de los beneficios de años posteriores son selectivas a los efectos de las normas sobre las ayudas de Estado.³

Normativa de la Unión Europea

Sistemas de control de las ayudas concedidas por los Estados miembros

Disposiciones del Tratado

2. Con arreglo al artículo 3 TFUE, apartado 1, letra b), una de las funciones de la UE es el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior. El artículo 107 TFUE, apartado 1, dispone que 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 que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.⁴

1 — Lengua original: inglés.

2 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Rec. p. I-8365), de 17 de junio de 1999, *Piaggio* (C-295/97, Rec. p. I-3735), y de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos* y otros (C-78/08 a C-80/08, Rec. p. I-7611).

3 — Véanse el punto 3 y la nota 4 de estas conclusiones.

4 — Las condiciones enumeradas en el artículo 107, apartado 1, son cumulativas por lo que, para que una medida constituya una ayuda de Estado, deben cumplirse todas ellas (véase la sentencia de 22 de junio de 2006, *Bélgica y Forum 187/Comisión*, C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479, apartado 84, y la jurisprudencia citada). Debe examinarse si una medida estatal favorece a determinadas empresas o producciones (es decir, si es selectiva) en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen en cuestión (véase el apartado 119 de la sentencia *Bélgica y Forum 187/Comisión*, y la jurisprudencia citada). Cuando concurren los motivos de justificación del artículo 107, apartados 2 o 3, dichas medidas se consideran compatibles con el mercado interior y no constituyen, en consecuencia, ayudas de Estado prohibidas: véase la sentencia *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, citada en la nota 2 de estas conclusiones, apartado 30.

3. Para garantizar la efectividad de tal prohibición, el artículo 108 TFUE prevé que la Comisión controlará las ayudas y que los Estados miembros cooperarán con la misma en esta labor. Cuando la Comisión considere que una ayuda existente, otorgada por un Estado o mediante fondos estatales, podría no ser compatible con el mercado interior, deberá incoar el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2. Cuando los Estados miembros proyecten conceder nuevas ayudas o modificar ayudas existentes están obligados a notificarlo a la Comisión, según lo dispuesto en el artículo 108, apartado 3. Tras dicha notificación, la Comisión iniciará el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2. La última frase del artículo 108 TFUE, apartado 3, prohíbe explícitamente que los Estados miembros ejecuten cualquier medida propuesta antes de que el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, haya concluido y la Comisión haya adoptado una decisión.⁵

El Reglamento n° 659/99

4. El Reglamento n° 659/99⁶ codifica y clarifica las normas de procedimiento aplicables a las ayudas de Estado. El artículo 1, letra a), de dicho Reglamento define «ayuda» como «toda medida que reúna todos los requisitos establecidos en [el artículo 107 TFUE, apartado 1 – anteriormente artículo 92 CE, apartado 1]». El artículo 1, letra b), enumera una serie de categorías de «ayuda existente», entre las que se encuentran las siguientes:

«i) sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 144 [...] del Acta de adhesión de Austria, de Finlandia y de Suecia [⁷], toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda que fueran aplicables y las ayudas individuales que se hayan llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma;

[...]

v) la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro. Cuando determinadas medidas pasen a ser ayudas tras la liberalización de una determinada actividad por la legislación comunitaria, dichas medidas no se considerarán como ayudas existentes tras la fecha fijada para la liberalización;

[...]».

5. Una «nueva ayuda» queda definida en el artículo 1, letra c), como «toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes».

5 — Véase la sentencia *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, citada en la nota 2, apartado 24, y el punto 6 de estas conclusiones.

6 — Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 83, p. 1), en la versión anterior a las modificaciones de 2003 efectuadas en razón de las adhesiones de 2004; véase; en particular, el segundo considerando.

7 — Véanse los puntos 8 y 9 de estas conclusiones.

6. El procedimiento aplicable a las nuevas ayudas queda establecido en los artículos 2 y 3 del Reglamento n° 659/99. El artículo 2 prevé que los Estados miembros deben notificar cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda a la Comisión. El artículo 3 dispone que tal ayuda no puede llevarse a efecto antes de que la Comisión adopte (o deba considerarse que ha adoptado) una decisión autorizándola («obligación de suspensión»). Esta decisión (adoptada con arreglo al artículo 7 del Reglamento n° 659/99) será precedida por una solicitud de información (artículo 5) y un procedimiento de investigación formal (artículo 6).

7. El procedimiento aplicable a los regímenes de ayudas existentes está regulado en los artículos 17 a 19 del Reglamento n° 659/99 y se diferencia en aspectos importantes del aplicable a las nuevas ayudas. No se exige notificación previa ni existe obligación de suspensión. En lugar de ello, la iniciativa en la supervisión de tales ayudas corresponde enteramente a la Comisión, que está obligada, en cooperación con los Estados miembros, a examinar permanentemente las ayudas existentes.⁸ Cuando la Comisión considere que un régimen de ayudas no es o ha dejado de ser compatible con el mercado interior, deberá informar al Estado miembro interesado y ofrecerle una oportunidad para responder.⁹ Si la Comisión concluyese, a la luz de la información facilitada por ese Estado miembro, que un régimen de ayudas existente es incompatible con el mercado interior, deberá emitir una recomendación en la que propondrá medidas apropiadas. Dichas medidas podrán consistir, entre otras cosas, en la supresión del régimen de ayudas.¹⁰ Solo si el Estado miembro no acepta las medidas propuestas, deberá la Comisión incoar el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, aplicando *mutatis mutandis* las disposiciones específicas de los artículos 6 y 7 del Reglamento n° 659/99.¹¹

El Acta de adhesión de 1994

8. Finlandia se incorporó a la UE el 1 de enero de 1995.¹² Los regímenes de ayudas que fueran aplicables con anterioridad a la adhesión de Finlandia y que sigan siendo aplicables después de la misma constituyen, por tanto, ayuda de Estado existente.¹³

9. El artículo 144 del Acta de adhesión está integrado en el título VI relativo a los productos agrícolas. Establece, en relación con dichos productos, que solamente se considerarán ayudas existentes a los efectos del Tratado las comunicadas a la Comisión antes del 30 de abril de 1995.¹⁴ Esta disposición no es de aplicación a los regímenes de ayudas no agrícolas.

Marco jurídico nacional

10. Según el artículo 117 de la Tuloverolaki (Ley finlandesa sobre el impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «TVL»), las pérdidas originadas en un determinado ejercicio fiscal podrán trasladarse a ejercicios fiscales posteriores. El apartado 1 del artículo 119 de la TVL especifica que las pérdidas originadas por una actividad económica durante un ejercicio fiscal pueden trasladarse a ejercicios posteriores y deducirse, durante los diez ejercicios siguientes, de los rendimientos derivados de dicha actividad económica a medida que se generen beneficios.

8 — Artículo 17, apartado 1, del Reglamento n° 659/99, en conjunción con el artículo 107 TFUE, apartado 1.

9 — Artículo 17, apartado 2, del Reglamento n° 659/99.

10 — Artículo 18 del Reglamento n° 659/99.

11 — Artículo 19, apartado 2, del Reglamento n° 659/99, en conjunción con el artículo 4, apartado 4, del mismo.

12 — Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de Noruega, la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21). Finalmente, Noruega no llevó a cabo la adhesión tras el resultado de un referéndum celebrado en 1994.

13 — Véase el Acta de adhesión, en conjunción con el artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento n° 659/99.

14 — Véanse el punto 30 y la nota 24 de estas conclusiones.

11. Con arreglo al apartado 1 del artículo 122 de la TVL, no serán deducibles las pérdidas de una sociedad si durante el ejercicio en que se originan o posteriormente se produce un cambio de titularidad de más de la mitad del capital de la sociedad.¹⁵

12. El apartado 3 del artículo 122 de la TVL contiene una excepción a la regla establecida en el apartado 1 del mismo. La administración tributaria competente podrá, previa solicitud y en circunstancias especiales, cuando sea necesario para la continuación de la actividad económica de una sociedad, autorizar la deducción de pérdidas trasladadas de ejercicios anteriores aun habiéndose producido un cambio de titularidad.

13. Con el objetivo de clarificar la aplicación del tercer apartado del artículo 122 de la TVL, las autoridades finlandesas emitieron una circular¹⁶ y una comunicación.¹⁷ Según la circular, el artículo 122 pretende evitar la elusión fiscal mediante una adquisición de sociedades con pérdidas con el único fin de deducir estas pérdidas de los beneficios imposables que haya obtenido el comprador.

14. La circular y la comunicación especifican que varios supuestos, como la cesión de una sociedad debido a un cambio generacional o la venta de la sociedad a los trabajadores de la misma, pueden constituir «circunstancias especiales» a los efectos de obtener, como excepción a la regla del apartado 1 del artículo 122 de la TVL, una autorización para la deducción de pérdidas trasladadas de ejercicios anteriores.¹⁸

Antecedentes de hecho, procedimiento y cuestiones planteadas

15. P Oy fue constituida en 1998. La sociedad tiene por objeto el desarrollo y mantenimiento de sistemas de pago de las tarifas de los aparcamientos mediante teléfonos móviles. Su actividad empresarial se basa en los productos que desarrolla y patenta. A finales de 2004 había acumulado pérdidas de explotación que superaban los 4.000.000 de euros. Según parece, las pérdidas de primer establecimiento de la sociedad se consideran normales en este sector, pues se produjeron a raíz de la inversión inicial para el desarrollo de los productos y tecnología necesarios para llevar a cabo la actividad empresarial de P Oy. A lo largo de 2004 se produjo un cambio de titularidad. No obstante, la sociedad continuó su actividad tras dicho cambio de titularidad. Su actividad empresarial creció y su volumen de negocios se incrementó de 498.339 euros en 2005 a 866.810 euros en 2007.

16. Mediante una solicitud presentada el 3 de septiembre de 2008 a las autoridades tributarias finlandesas, P Oy pidió una autorización para trasladar las pérdidas originadas en ejercicios fiscales anteriores y deducirlas en ejercicios posteriores. Mediante una decisión de 24 de octubre de 2008, las autoridades tributarias denegaron esta solicitud.

15 — Según entiendo, esta legislación ha estado en vigor desde 1979. Aunque ha sido objeto de modificaciones, la esencia de las disposiciones sigue siendo la misma.

16 — Circular de la Dirección Tributaria n° 634/348/96, de 14 de febrero de 1996 (en lo sucesivo, «circular»).

17 — Comunicación de la Dirección Tributaria n° 2/1999, de 17 de febrero de 1999 (en lo sucesivo, «comunicación»).

18 — En estas conclusiones me referiré al artículo 122 de la TVL, apartado 3, la circular y la comunicación conjuntamente como las «medidas controvertidas». Tanto P Oy como el Gobierno finlandés han invocado además una resolución de los órganos jurisdiccionales nacionales, en la sentencia KHO 2010:21. En aquel caso, el Korkein hallinto-oikeus estimó que la continuación de la actividad económica tras un cambio de titularidad constituía una «circunstancia especial» a los efectos de las medidas controvertidas.

17. P Oy impugnó esta decisión ante el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal contencioso-administrativo de Helsinki), que desestimó el recurso. A raíz de ello, P Oy interpuso otro recurso ante el Korkein hallinto-oikeus, órgano jurisdiccional remitente, el cual plantea las siguientes cuestiones:

- «1) En un procedimiento de autorización como el previsto en el artículo 122, apartado 3, [de la TVL], ¿debe interpretarse el requisito de selectividad que se desprende del artículo 107 TFUE, apartado 1, en el sentido de que impide autorizar la deducción de las pérdidas en el caso de cambio de titularidad si no se respeta el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase?
- 2) En la interpretación del requisito de la selectividad, en particular, para determinar el grupo de referencia, ¿debe darse relevancia a la regla general de deducibilidad de las pérdidas comprobadas que figura en los artículos 117 y 119 de la [TVL] o a las disposiciones inherentes a los cambios de titularidad?
- 3) Si se considera *a priori* cumplido el requisito de selectividad del artículo 107 TFUE, ¿pueden considerarse justificadas las normas como el artículo 122, apartado 3, de la [TVL] por el hecho de que se trata de un mecanismo relativo a la naturaleza del régimen fiscal necesario para, por ejemplo, impedir la elusión fiscal?
- 4) En la apreciación de la existencia de una justificación o de un mecanismo inherente a la naturaleza del régimen fiscal, ¿qué importancia debe reconocerse a la amplitud de la facultad de apreciación de las autoridades? Por lo que respecta al mecanismo inherente a la naturaleza del régimen fiscal, ¿es necesario que el órgano que aplique la ley no disponga de facultad discrecional alguna y que la normativa establezca concretamente las condiciones para la aplicación de la excepción?»

18. Han presentado observaciones escritas P Oy, Finlandia, Alemania y la Comisión Europea. Todas ellas expusieron sus observaciones en la vista celebrada el 22 de noviembre de 2012.

Apreciación

Observaciones preliminares

19. Este es un caso curioso. Normalmente los litigios en torno a las ayudas de Estado se plantean porque el beneficiario de una ayuda se opone a su prohibición o porque, de dos sociedades que compiten entre ellas, solo a una se le ha concedida la ayuda controvertida. En el presente caso, si las medidas controvertidas se calificasen como una ayuda de Estado prohibida, ello no beneficiaría a P Oy. En ese caso, se le denegaría a dicha sociedad la ventaja fiscal que ha solicitado. No podría obtener una autorización para trasladar las pérdidas originadas en 2004 y deducirlas de los beneficios generados en ejercicios posteriores.

20. ¿Cómo es que se plantea, pues, esta petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia?

21. Según he podido deducir de la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional se ha apoyado en las siguientes premisas: i) las medidas controvertidas constituyen «ayudas»; ii) como no se permite que todas las sociedades trasladen las pérdidas de ejercicios anteriores y las deduzcan de ganancias posteriores, el régimen podría ser «selectivo» y por tanto ilegal (porque «favorec[e] a determinadas empresas o producciones»); iii) las medidas controvertidas no han sido notificadas a la

Comisión; y iv) Finlandia no ha cumplido la obligación de suspensión por cuanto que las medidas controvertidas están en vigor sin haber sido autorizadas previamente por la Comisión. El órgano jurisdiccional nacional formula así pues varias preguntas detalladas dirigidas a dilucidar, *sobre la base de estos presupuestos*:

- si el procedimiento de autorización previsto en el artículo 122, apartado 3, TVL es válido, a pesar de no haberse respetado la obligación de suspensión (primera cuestión prejudicial);
- cómo debe determinarse el grupo de referencia para decidir si el régimen previsto por las medidas controvertidas es de un carácter selectivo ilícito (segunda cuestión prejudicial);
- si, en caso de que el régimen sea selectivo, está no obstante justificado por tratarse de un mecanismo inherente a la naturaleza del régimen fiscal necesario para impedir la elusión fiscal (tercera cuestión prejudicial); y, en caso afirmativo,
- si la facultad de apreciación de la que disponen las autoridades tributarias incide en la cuestión de la justificación expuesta en la tercera cuestión (cuarta cuestión prejudicial).

22. Tal y como se desprende de las disposiciones legales a las que he hecho referencia al inicio de estas conclusiones, existen diferencias significativas entre las medidas previstas para el control de ayudas existentes y las previstas para el control de nuevas ayudas.¹⁹ Antes de analizar si el artículo 122 de la TVL, apartado 3, en conjunción con la circular y la comunicación, efectivamente crean un régimen que favorece a determinadas empresas de una forma selectiva e ilegal (en lo sucesivo, «cuestión de la selectividad»), se plantea la cuestión de si nos encontramos ante una (supuesta) ayuda existente o una (supuesta) nueva ayuda.

23. Esta cuestión preliminar nos lleva al núcleo del litigio ante el órgano jurisdiccional nacional y el Tribunal de Justicia. Las facultades y responsabilidades que se atribuyen a la Comisión, los Estados miembros y los órganos jurisdiccionales nacionales son diferentes, según si lo que se examina son (supuestas) ayudas existentes o (supuestas) nuevas ayudas.²⁰

24. En lo que respecta a las ayudas existentes, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la función de la Comisión derivada del artículo 108 TFUE, apartado 1, consiste en adoptar una decisión (sometida al control del Tribunal de Justicia) sobre si una ayuda existente es compatible o no con el mercado interior, tras tramitar el procedimiento adecuado, cuya iniciación es responsabilidad de la Comisión.²¹ Mientras no se produzca esta actuación por parte de la Comisión, no existe ninguna presunción de ilegalidad de las medidas nacionales en virtud de las normas de la UE sobre ayudas de Estado ni se exige que un órgano jurisdiccional nacional intervenga para impedir su aplicación.

25. Se prevé un procedimiento diferente para las nuevas ayudas. El artículo 108 TFUE, apartado 3, establece que la Comisión debe ser informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. La Comisión efectúa entonces un examen preliminar de las nuevas ayudas proyectadas. Si la Comisión considerare, sobre la base del mismo, que el proyecto es incompatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, deberá iniciar el procedimiento de examen contradictorio previsto en el

19 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 30 de junio 1992, España/Comisión (C-312/90, Rec. p. I-4117), apartado 14, de 9 de agosto de 1994, Namur-Les assurances du crédit/Office national du ducroire y État belge (C-44/93, Rec. p. I-3829), apartado 10, y Piaggio, citada en la nota 2 de estas conclusiones, apartados 48 y 49. Véanse también los puntos 3 a 7 de estas conclusiones.

20 — Para una explicación detallada del sistema de control de las ayudas de Estado establecido por el Tratado y las funciones que asumen respectivamente la Comisión y los órganos jurisdiccionales nacionales en su aplicación, véase la sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citada en la nota 2 de estas conclusiones, apartados 21 a 32. Véase también, sobre las nuevas ayudas, la sentencia de 21 de noviembre de 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, Rec. p. I-5505), apartados 8 a 14.

21 — Sentencia Namur-Les assurances du crédit/Office national du ducroire y État belge, citada en la nota 19 de estas conclusiones, apartado 15.

artículo 108 TFUE, apartado 2. La intervención de los órganos jurisdiccionales nacionales se deriva del efecto directo de la última frase del artículo 108 TFUE, apartado 3, que prohíbe, en el supuesto de proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas, que los Estados miembros interesados ejecuten las medidas proyectadas antes de que en el procedimiento de examen haya recaído una decisión definitiva de la Comisión. Esta obligación de suspensión rige en relación con las nuevas ayudas –pero no respecto a ayudas existentes–.

26. Tanto el Tratado como las disposiciones del Reglamento n° 659/99 prevén que la Comisión lleve a cabo un examen riguroso, detallado y exhaustivo de los regímenes existentes o proyectados que podrían calificarse de ayuda de Estado. La prohibición de principio de las ayudas de Estado establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, no es ni absoluta ni incondicional, tal y como se desprende inmediatamente de los apartados 2 y 3 del mismo artículo. Por ello, el artículo 108 TFUE, apartado 3, otorga a la Comisión una amplia facultad de apreciación para declarar, como excepción a la prohibición general establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, la compatibilidad de ciertas ayudas con el mercado interior. A los Estados miembros interesados se les ofrecen asimismo amplias oportunidades para explicar y defender sus medidas. Únicamente en el supuesto de nuevas ayudas no notificadas que se hayan ejecutado sin más (es decir, cuando el Estado miembro ha incumplido la obligación de suspensión de las nuevas ayudas) se prevé la intervención de los órganos jurisdiccionales nacionales con el fin de impedir la aplicación de las normas nacionales existentes.

¿Constituyen las medidas controvertidas ayudas existentes o nuevas?

27. El órgano jurisdiccional nacional no ha indicado expresamente si considera que las medidas controvertidas constituyen (supuestas) ayudas existentes o (supuestas) nuevas ayudas. Según explica, ya estaban vigentes antes de la adhesión de Finlandia a la UE pero no fueron notificadas como ayudas existentes en ese momento. El órgano jurisdiccional nacional señala que carece de información sobre si las autoridades finlandesas han efectuado su notificación en algún momento posterior.

28. Finlandia explicó en sus observaciones escritas y también más tarde en la vista que no notificó las medidas controvertidas como ayuda en el momento de su adhesión porque consideraba (y sigue considerando) que no constituyen ayudas de Estado.²²

29. Una ayuda solo debe ser calificada como nueva o modificada conforme a las disposiciones que la establecen.²³ Se desprendió claramente de las observaciones efectuadas en la vista como respuesta a las preguntas planteadas por el Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 54 *bis*, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, que es un hecho no controvertido que el artículo 122 de la TVL, apartado 3, estaba en vigor antes de que Finlandia se adhiriese a las (antiguas) Comunidades Europeas y quedase vinculada por el Tratado CE. Por consiguiente, las partes que han presentado observaciones ante el Tribunal concuerdan en que debe considerarse que se trata de (supuestas) ayudas existentes.

30. No puedo sino suscribir este razonamiento. Al ser el artículo 122 de la TVL, apartado 3, anterior a la adhesión de Finlandia, no cabe más que calificar estas ayudas (*siempre y cuando* constituyan ayudas) como ayudas existentes. Esto se desprende claramente del tenor del artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento n° 659/99.²⁴

22 — Véanse los puntos 8 y 9 y la nota 13 de estas conclusiones.

23 — Sentencia Namur-Les assurances du crédit/Office national du ducroire et État belge, citada en la nota 19 de estas conclusiones, apartados 13 y 28, y sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), apartado 19.

24 — El artículo 1, letra b), inciso i), remite a los artículos 144 y 172 del Acta de Adhesión de Austria, de Finlandia y de Suecia. A saber, existía una obligación específica de notificar ayudas relativas a los productos agrícolas en virtud del artículo 144. Como P Oy no se dedica a la producción de los mismos, tales disposiciones no son relevantes para la resolución del presente litigio.

31. El artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento n° 659/1999 prevé que también se considerarán ayudas existentes aquellas medidas nacionales que no constituían ayudas de Estado en el momento en que fueron introducidas, pero que posteriormente pasaron a ser ayudas de Estado (debido a la evolución del mercado común).²⁵ Por lo tanto, si las medidas controvertidas no fueron notificadas en el momento de la adhesión de Finlandia por considerarse que no constituían ayudas de Estado, cualquier cambio (por ejemplo, debido a la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en este ámbito) que implicase que tales medidas actualmente constituyen o pueden constituir ayudas de Estado, no modificaría su calificación jurídica como (supuestas) ayudas *existentes*.

32. Concluyo que las medidas controvertidas deben calificarse como (supuestas) ayudas existentes. Por consiguiente, les son aplicables el sistema de control y procedimiento previstos para las *ayudas existentes*.

Consecuencias de la calificación como ayudas existentes

33. Mediante la primera cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional nacional pregunta en esencia si, habida cuenta de que no se cumplió la obligación de suspensión del artículo 108 TFUE, apartado 3, la prohibición de selectividad prevista en el artículo 107 TFUE, apartado 1, se opone a las medidas controvertidas.

34. Como ya he explicado,²⁶ la obligación de suspensión rige respecto de las nuevas ayudas pero no respecto de las ayudas existentes. En la medida en que las medidas controvertidas *constituyan* ayudas de Estado –extremo sobre el que no me pronuncio– constituyen ayudas existentes.

35. La contestación a la primera cuestión debe ser, pues, que, en la medida en que las medidas controvertidas constituyan ayudas de Estado, deben calificarse como supuestas ayudas existentes a los efectos del artículo 108 TFUE, apartado 1. Como tales pueden ser interpretadas y aplicadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, mientras la Comisión no adopte una decisión con arreglo al artículo 13 del Reglamento n° 659/1999.

36. ¿Qué criterio debe adoptar el Tribunal de Justicia frente a las cuestiones segunda, tercera y cuarta (todas ellas relativas a la correcta interpretación de la prohibición de selectividad)?

37. En sus observaciones escritas, todas las partes dedicaron la mayor parte de su argumentación a la cuestión de la selectividad.

38. La Comisión considera que las medidas controvertidas tienen carácter selectivo. No están de acuerdo los Gobiernos finlandés y alemán, que sostienen que no existe ayuda de Estado. P Oy alega que las medidas controvertidas deben ser interpretadas por el órgano jurisdiccional nacional de tal forma que se garantice que no se aplican de manera selectiva. Sostiene que si se adopta este criterio no se plantea la cuestión de la ilegalidad de las ayudas (y entonces se le concedería el derecho a trasladar las pérdidas y deducirlas en ejercicios posteriores).

39. Si se tratase (que no es el caso) de una *nueva ayuda no notificada*, entonces en efecto correspondería al órgano jurisdiccional nacional dar cumplimiento a la obligación de suspensión directamente aplicable en virtud del artículo 108 TFUE, apartado 3.²⁷ Solo la Comisión puede declarar la incompatibilidad de una ayuda con el mercado interior, pero los órganos jurisdiccionales nacionales pueden, no obstante, aplicar el concepto de ayuda del artículo 107 TFUE, apartado 1, para determinar

25 — Sentencia de 2 de diciembre de 2009, Comisión/Irlanda y otros (C-89/08 P, Rec. p. I-11245), apartados 70 y 71.

26 — Véanse los puntos 6 y 25 de estas conclusiones.

27 — Sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citada en la nota 2 de estas conclusiones, apartados 26 y 27.

si unas medidas nacionales controvertidas deberían haber cumplido la obligación de suspensión. En este contexto, podría suceder que el órgano jurisdiccional nacional tenga que decidir si una medida nacional en particular es selectiva,²⁸ y estaría legitimado para plantear cuestiones al Tribunal de Justicia con respecto a la interpretación correcta del concepto de ayuda de Estado.²⁹

40. No obstante, las normas de procedimiento y el sistema de control de nuevas ayudas no notificadas no pueden aplicarse a las ayudas existentes. Más concretamente, los órganos jurisdiccionales nacionales no desempeñan la misma función puesto que, de conformidad con el artículo 108 TFUE, apartado 1, las ayudas existentes son competencia exclusiva de la Comisión. Por lo tanto, en la medida en que las medidas controvertidas en este litigio constituyan (supuestas) ayudas existentes, el artículo 108 TFUE, apartado 3, no constituye fundamento para que el órgano jurisdiccional nacional se pronuncie sobre la cuestión de la selectividad o solicite al Tribunal de Justicia orientación respecto a la interpretación de las normas del Tratado relativas a las ayudas de carácter selectivo.

41. Finlandia, Alemania y la Comisión coinciden en que de ello se deriva que no procede que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre las cuestiones segunda, tercera y cuarta planteadas por el órgano jurisdiccional nacional.

42. Comparto esta opinión por los motivos que expongo a continuación.

43. En primer lugar, la función confiada al Tribunal de Justicia en el marco del procedimiento prejudicial (junto, por supuesto, a la de garantizar la aplicación e interpretación uniforme del Derecho de la UE),³⁰ consiste en contribuir a la administración de justicia en los Estados miembros y no en formular opiniones sobre cuestiones generales o hipotéticas.³¹

44. La calificación de las medidas controvertidas como supuestas ayudas existentes implica que tales ayudas puedan continuar ejecutándose mientras la Comisión no las haya declarado incompatibles con el mercado interior.³² Por consiguiente, el órgano jurisdiccional nacional tiene libertad para interpretar y aplicar las medidas nacionales y decidir si debe concederse a P Oy la autorización para beneficiarse de la ventaja fiscal. Cualquier opinión expresada por el Tribunal de Justicia con respecto a la cuestión de la selectividad carecería de efecto vinculante en el procedimiento nacional y sería de carácter hipotético.

45. En segundo lugar, el presente asunto se distingue de asuntos como *Paint Graphos* y otros,³³ que trataban de supuestas nuevas ayudas. En aquellos casos, el pronunciamiento del Tribunal de Justicia afectaba directamente al procedimiento sustanciado ante el órgano jurisdiccional nacional: si se calificaban como ayudas y se sometían en consecuencia a la obligación de suspensión, de efecto directo, las medidas controvertidas no podrían aplicarse.³⁴ Sin embargo, la situación es muy diferente respecto a la supuesta ayuda existente que es objeto del presente litigio.

28 — Sentencia de 18 de julio de 2007, *Lucchini* (C-119/05, Rec. p. I- 6199), apartados 50 a 52.

29 — Véase la sentencia de 10 de junio de 2010, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo* (C-140/09, Rec. p. I-5243), apartado 24 y la jurisprudencia citada.

30 — Véase la sentencia de 10 de enero de 2006, *IATA y ELFAA* (C-344/04, Rec. p. I-403), apartado 27, con respecto a la competencia jurisdiccional del Tribunal de Justicia en relación con la interpretación uniforme del Derecho de la UE con arreglo al artículo 267 TFUE y la sentencia de 12 de junio de 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, Rec. p. I-4207), apartado 20 y la jurisprudencia citada.

31 — Sentencia de 12 de junio de 2003, *Schmidberger* (C-112/00, Rec. p. I-5659), apartado 32 y la jurisprudencia citada.

32 — Sentencia Banco Exterior de España, citada en la nota 23 de estas conclusiones, apartado 20.

33 — Véanse, entre muchas otras, las sentencias *Piaggio* y *Paint Graphos* y otros, citadas en la nota 2.

34 — Véase por ejemplo la sentencia *Piaggio*, citada en la nota 2 de estas conclusiones, apartados 48 y 49.

46. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional nacional hace referencia a una Decisión de la Comisión³⁵ relativa a ciertas medidas fiscales alemanas consideradas incompatibles con las normas sobre ayudas de Estado.³⁶ Aquel caso se refiere, a diferencia del presente litigio, a nuevas ayudas no notificadas (la normativa en cuestión se adoptó en julio de 2009 con efecto retroactivo a partir del 1 de enero de 2008).

47. En cuarto lugar, dado que el período de suspensión previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 3, no es pertinente para el presente litigio, la cuestión de si P Oy puede trasladar y deducir las pérdidas objeto del litigio exige una interpretación y aplicación de Derecho nacional y no del Derecho de la UE. Tanto P Oy como el Gobierno finlandés citan una sentencia nacional en la que se examinaba el concepto de «circunstancias especiales» del artículo 122 de la TVL, apartado 3.³⁷ Explican que, si dicha resolución se aplicase al presente litigio, se podría autorizar a P Oy a beneficiarse de la ventaja fiscal. Se trata de una cuestión exclusivamente de Derecho nacional, cuya resolución incumbe al órgano jurisdiccional nacional.

48. En último lugar, debo destacar que el Tribunal de Justicia dispone de bastante poca información detallada sobre las medidas controvertidas, sobre el margen de apreciación de que disfrutaban las autoridades fiscales al otorgar o denegar una autorización con arreglo al artículo 122 de la TVL, apartado 3, o, de hecho, sobre las consideraciones de política subyacentes. Esto contrasta enormemente con el examen minucioso que llevaría a cabo la Comisión si incoase un procedimiento con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 2, y los artículos 17 a 19 del Reglamento n° 659/1999, en su caso aplicando *mutatis mutandis* los artículos 6, 7 y 9 del mismo. De incoarse este procedimiento, se respetaría íntegramente el derecho del Estado miembro de explicar y defender sus medidas. Siendo así, opino que no sería apropiado que el Tribunal de Justicia examinase la cuestión de selectividad en el marco del presente procedimiento.

49. Por estos motivos, considero que no procede que el Tribunal de Justicia responda a las cuestiones segunda, tercera y cuarta remitidas por el órgano jurisdiccional nacional.

Conclusión

50. Por consiguiente, opino que el Tribunal de Justicia debe responder al Korkein hallinto-oikeus en los siguientes términos:

«En la medida en que las medidas controvertidas constituyeran ayudas de Estado, deberían calificarse como supuestas ayudas existentes a los efectos del artículo 108 TFUE, apartado 1. Como tales pueden ser interpretadas y aplicadas por el órgano jurisdiccional nacional, mientras la Comisión no adopte una decisión e incoe el procedimiento contradictorio previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2.»

35 — Decisión de la Comisión, de 26 de enero de 2011, relativa a la ayuda estatal de Alemania C 7/10 (ex CP 250/09 y NN 5/10) – Régimen de ventajas fiscales mediante traspaso de pérdidas (Sanierungsklausel) (DO L 235, p. 26). Esta Decisión ha sido objeto de impugnación ante el Tribunal General en varios asuntos: véase el asunto T-205/11.

36 — Al igual que las medidas nacionales objeto del presente litigio, la legislación alemana prevé el traspaso de pérdidas y la posibilidad de su compensación con beneficios imponibles de ejercicios posteriores. Permite que las empresas en dificultades se beneficien de este régimen aunque haya ocurrido un cambio de titularidad de la empresa en cuestión.

37 — Véanse el punto 14 y la nota 18 de estas conclusiones.