

LIMITACIONES A LOS PODERES FINANCIERO-TRIBUTARIOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN SOCIETARIA: LA STSJCE DE 13 DE MARZO DE 2008

M^a DEL CARMEN PASTOR DEL PINO
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Politécnica de Cartagena
carmen.pino@upct.es

SUMARIO: I. Incidencia del Derecho comunitario en las legislaciones financiero-tributarias. 1. La prohibición de ayudas de Estado; 2. El control de la competencia fiscal entre Estados miembros. 3. El proceso de armonización legislativa. II. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: los incentivos fiscales a la inversión. La Sentencia del TSJCE de 13 de mayo de 2008 (asunto C 248/06) y su incidencia en el TRLIS. III. Bibliografía.

RESUMEN: Las legislaciones financiero-tributarias de los Estados miembros de la Unión Europea deben ajustarse a las exigencias derivadas de la normativa comunitaria. Tales exigencias condicionan la utilización del tributo, en la medida en que se puedan producir discriminaciones fiscales o efectos protectores contrarios a la libre competencia. El uso de beneficios tributarios en los impuestos societarios para la consecución de objetivos diversos queda de este modo sujeto al control expuesto, siendo la STSJCE de 13 de mayo de 2008 un ejemplo que lo corrobora.

PALABRAS CLAVE: Normativa comunitaria, sociedades, beneficios tributarios.

ABSTRACT: Financial legislations of each Member State must meet the requirements of European financial laws. These requirements try to avoid possible financial discriminations or competition breaches and they must be taking into account when introducing tax benefits in corporate taxes in order to achieve different purposes. The European justice court ruling of 13 May 2008 can server as an example.

KEY WORDS: European legislation, tax benefits, corporation tax.

I. INCIDENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EN LAS LEGISLACIONES FINANCIERO-TRIBUTARIAS

El modelo de sistema económico plasmado en el Tratado de la Comunidad Europea (a partir de ahora, TCE)¹, sirve a la realización de los fines últimos de la Comunidad para cuya consecución se dispone de una serie de objetivos inmediatos. Tales objetivos comportan una serie de actuaciones con importantes incidencias sobre el Derecho financiero, así: las relativas a la supresión entre Estados miembros del derecho de aduanas, la consecución de un mercado interior, un régimen de no falseamiento de la competencia en ese mercado, o la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del Mercado común. La adecuada realización de estas actuaciones modula la utilización del tributo en los distintos Estados en la medida en que, por ejemplo, se van a prohibir las discriminaciones fiscales y los efectos protectores contrarios a la libre concurrencia².

La limitación que tales exigencias pueden generar en el desarrollo de las políticas fiscales de los Estados miembros, no supone la neutralidad total de la intervención pública en la actividad financiera de los Estados, sino realmente la articulación en ellas de los mecanismos que se prevén en el propio Tratado para la consecución de los objetivos comunitarios. Tales mecanismos, que hacen referencia a la prohibición de las ayudas de Estado, al control sobre la competencia fiscal de los Estados, y al proceso de armonización de las legislaciones nacionales, imponen, en cualquier caso, distintas restricciones al poder impositivo de los Estados miembros. Analicémoslas.

1 Como consecuencia de la modificación y la nueva numeración de los artículos del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (TCE) efectuada por el Tratado de Amsterdam hemos adoptado el método seguido por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (a partir de ahora, TJCE) para citar dichos preceptos.

2 GARCÍA PRATS, F. A., en «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II). Políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 260, 2001, págs. 526 y ss, señala que, por ejemplo, para la consecución de la unión aduanera y la libre circulación de mercancías no pueden existir tributos discriminatorios sobre la producción que distorsionen la competencia entre los Estados. De igual modo, la realización de un verdadero mercado interior exige, por ejemplo, facilitar el movimiento de los diferentes factores de producción, eliminando al respecto los beneficios fiscales que puedan llevar a un proceso de competencia fiscal. Así también se ha de suprimir cualquier discriminación fiscal que pueda alterar las condiciones de concurrencia de un mercado. De este modo, el TCE en su Título VI, Cap.2º, artículos 90 a 93, recoge una serie de normas que imponen objetivos que afectan a la estructura de las políticas fiscales de los Estados miembros, con el fin de eliminar las discriminaciones fiscales nacionales que alteren el libre juego de las leyes del mercado.

1. La prohibición de ayudas de Estado

Para la consecución de los objetivos comunitarios se han de articular una serie de mecanismos encaminados a garantizar que la competencia no sea falseada en el mercado interior. En este sentido se hace necesario un control sobre la discrecionalidad de la actividad financiera de los entes públicos estatales, tanto en la esfera presupuestaria como tributaria, es decir, se ha de efectuar un control sobre las ayudas que los Estados miembros puedan conceder.

Si bien es cierto que no existe un concepto claro de ayuda de Estado del que partir en este análisis, también lo es que éste puede obtenerse de los supuestos declarados por las instituciones comunitarias, como compatibles e incompatibles con el Mercado común³. A este respecto, la Comisión Europea perfila en el XXVI *Informe sobre política de competencia* (Bruselas 1997) una serie de requisitos que deben darse para poder considerar la medida estatal como ayuda a la que aplicar el principio de incompatibilidad con el Mercado común, formulado a partir del artículo 87.1 TCE. Tales requisitos son cuatro: que la ayuda suponga un beneficio económico para la empresa; que se conceda con cargo a fondos estatales; que tenga unos beneficiarios concretos, es decir, que no tenga alcance general; y, por último, que suponga una distorsión de la competencia en el seno de la Comunidad por afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Sólo cuando reúna estos requisitos, la medida estará sometida al régimen de incompatibilidad del artículo 87.1 TCE.

Ello ha de entenderse, no obstante, sin perjuicio de atender a dos consideraciones en la delimitación de las ayudas prohibidas: por un lado, las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del citado artículo, en los que se recogen los supuestos de ayudas que, atendiendo a circunstancias de diversa índole, pueden ser compatibles con el Mercado común⁴; y, por otro, y en sentido contrario, a la imposibilidad de considerar

3 Así, FERNÁNDEZ FARRERES, G., en *El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Madrid, 1993, pág. 25, aprecia como ventaja la amplitud en su delimitación, lo que permite dar cabida a distintos tipos de ayuda, a cambio, sin embargo, de la pérdida que con ello se produce en la seguridad jurídica del destinatario. Se puede obtener un concepto de ayuda de Estado por inducción, partiendo de los supuestos declarados compatibles e incompatibles con el Mercado común de acuerdo con las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (así, por ejemplo, las SSTJCE 23 de febrero de 1961, o más recientemente de 22 de noviembre de 2001) y de las Decisiones de la Comisión.

4 Las excepciones a las que hacen referencia los citados son, respecto del apartado 2: las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos; las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; y, las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Respecto al apartado 3: las ayudas destinadas

automáticamente compatible una ayuda que no reúna los requisitos expuestos, dada la probabilidad de resultar prohibida por el juego de otras disposiciones del Tratado⁵.

De acuerdo con lo expuesto, y tal y como puede extraerse del artículo 87.1 TCE, se consideran incompatibles con el Mercado común, por falsear la competencia, aquellas ventajas otorgadas por los Estados, o mediante fondos estatales, que aligieren las cargas que gravan el presupuesto de las empresas, generando un beneficio concreto o específico que distorsiona la competencia en el seno de la Comunidad, al afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

La ventaja que puede ser calificada como ayuda ha de ser de carácter económico, pero es irrelevante el diseño que adopte, pues se trata de una categoría abierta que debe definirse teniendo en cuenta realmente los efectos que genera sobre la competencia⁶. Lo que sí resulta relevante es que la ayuda se efectúe con cargo a fondos de carácter público, de manera que su establecimiento implique un sacrificio financiero directo o indirecto para el Estado o para sus organismos o entidades dependientes o vinculadas. De este modo, sería ayuda, en el sentido que analizamos, toda medida que produzca una efectiva repercusión sobre el presupuesto del Estado, tanto si ello conlleva un desembolso efectivo como si, a pesar de la ausencia de éste, se produce una disminución voluntaria de ingresos⁷.

a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo; las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común; las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común; y, las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión.

5 Los distintos estudios doctrinales sobre el concepto de ayuda de Estado son generalmente coincidentes respecto a tales presupuestos. Así, entre otros, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., en «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», Noticias de la Unión Europea, núm. 196, 2001, págs. 81 y ss; o FERNÁNDEZ FARRERES, G., El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea, ob. cit, págs. 25 y ss.

6 De acuerdo con ello, URIOL EGIDO, C., en «Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. Especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco», Impuestos, núm. 15-16, 2003, págs. 83-84, indica, sin ánimo de ser exhaustivo, que pueden ser consideradas ayudas públicas de acuerdo con los distintos pronunciamientos del TJCE y las Decisiones de la Comisión: el abono de intereses y remisión de deudas, la asignación de contratos con el Estado, las ayudas para favorecer la exportación, la cobertura de pérdidas del ejercicio, los créditos a fondo perdido para inversiones, las exenciones de cargas públicas, las exenciones fiscales, las subvenciones, etc.

7 En este sentido, la Comisión, en Decisión de 15 de diciembre de 1981 señala que la falta de ingreso puede constituir ayuda, cuando el Estado con el fin de favorecer a determinadas empresas o productos, renuncia a ingresos que le corresponden conforme a Derecho, y logra influir en el com-

Las pérdidas de ingresos fiscales que se generan con la concesión de beneficios fiscales, pueden entrar, en consecuencia, en el concepto de ayuda estatal prohibida, si reúnen el resto de requisitos exigidos para ser incompatibles con el Mercado común, y no están comprendidas entre las excepcionadas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del TCE. En este sentido, de manera muy clarificadora, la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*⁸, indica que la ventaja fiscal que aligere las cargas de la empresa puede revestir cualquier forma que afecte a los distintos elementos del impuesto, y puede provenir tanto del Estado como de otras entidades públicas regionales o locales de los Estados, ya sea a través de disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, o incluso mediante las prácticas de la Administración fiscal⁹.

Por lo demás, la medida económica en que se configura la ayuda estatal ha de ser específica o selectiva, es decir, debe favorecer única o exclusivamente a determinadas personas o producciones. En este sentido, es preciso diferenciar entre las ayudas estatales prohibidas en el ámbito comunitario por ser incompatibles con el mercado común, y las medidas generales de fomento económico que emanan de la facultad de los Estados miembros para elegir su política económica, de las que no se les puede privar en uso de su competencia¹⁰.

Tal y como se desprende de la Comunicación antes citada serán *medidas fiscales generales* aquellas abiertas a todos los agentes económicos del territorio de un Estado miembro, siempre que la generalidad no desaparezca en el momento de su aplicación. Así, por ejemplo, las medidas de pura técnica fiscal (disposiciones destinadas a evitar la doble imposición) o las medidas destinadas a lograr un objetivo

portamiento de las mismas, afectando por ello al libre juego de la competencia de las condiciones normales de mercado. En igual sentido, la Decisión 2000/795, de 22 de diciembre, equipara la pérdida de ingresos fiscales al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales.

8 Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03), DOCE, núm. C 384, de 10 de diciembre de 1998.

9 En la citada Comunicación se destaca que la ventaja fiscal que aligere las cargas de la empresa puede revestir múltiples formas: así, reducciones de la base imponible a través de deducciones excepcionales o amortizaciones aceleradas, reducciones totales o parciales de la cuantía del impuesto a través de deducciones o bonificaciones e, incluso, a través de aplazamientos, anulación o escalonamiento excepcional de la deuda fiscal. Y además, se resalta que la ventaja puede provenir tanto de la propia legislación como de la aplicación de la misma.

10 En este sentido, la Comisión en el XXIII Informe sobre la política de competencia 1993, Bruselas, 1994, pág. 262, manifiesta que «no es posible ofrecer un criterio concreto que permita determinar cuándo una ayuda es selectiva y cuándo no lo es. Habrá que analizar cada supuesto a la hora de pronunciarse sobre el particular, siendo recomendable, eso sí, proceder con precaución, ya que lo que no se puede pretender es impedir toda acción dirigida a la promoción de su economía entendida como conjunto de medidas en las que no existen beneficiarios diferenciados».

de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (I+D, medio ambiente, formación, empleo, etc.). Por el contrario, las medidas fiscales que pueden ser constitutivas de ayudas de Estado, pueden ser, por ejemplo, las medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región (salvo el ámbito de las excepciones del apartado 2 y 3 del artículo 87 TCE), las ayudas de carácter sectorial que no estén específicamente reguladas, las exenciones tributarias u otras ventajas fiscales que se circunscriben a determinadas formas de empresa, determinadas funciones o determinados tipos de producción.

En cualquier caso, es preciso considerar, que las medidas generales también podrán ser consideradas ayudas de Estado cuando, aún siendo en principio generales, pierdan posteriormente, y en la práctica, este carácter, bien como consecuencia de su articulación o bien como resultado de la discrecionalidad de la administración a la hora de conceder la ayuda¹¹.

De acuerdo con lo expuesto, y para evitar que las potestades tributarias nacionales se vean limitadas de forma innecesaria e injustificada, el concepto de ayuda de Estado debe interpretarse por la Comisión y el TJCE teniendo en cuenta, lógicamente, los criterios del artículo 87 TCE (en particular, el requisito de no falseamiento de la competencia en el seno de la Comunidad), pero además, considerando los principios básicos de justicia tributaria de cada sistema impositivo. De este modo, si un beneficio fiscal forma parte de los criterios de justicia que se tienen en cuenta por el legislador para distribuir con equidad la carga tributaria, estará justificado por la «naturaleza o economía del sistema» y, por tanto, será compatible con el Mercado común¹².

La calificación como ayuda de Estado de las medidas de carácter fiscal requerirá, en definitiva, de un análisis previo del régimen general fiscal aplicable en cada Estado, y de la «naturaleza o economía del sistema fiscal» en que se inserte. De este modo, toda medida fiscal que se aparte de ese régimen, o que, aún siendo medida selectiva, no responda a sus principios rectores o inspiradores, podrá ser calificada como ayuda incompatible con el Mercado común, siempre, lógicamente, que concurren el resto de requisitos exigidos para ello.

Por lo demás, si el Estado quisiese justificar el carácter diferenciado de las medidas adoptadas por este criterio debe ofrecer, lógicamente, una motivación suficiente de su ajuste a los principios expuestos. Otra cuestión es la de determinar si ésta

11 En este sentido, el XXVI Informe de la Comisión sobre Competencia de 1996, o la STJCE de 29 de junio de 1999.

12 Así, URIOL EGIDO, C., en «Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. Especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco», ob. cit, pág. 98.

vincula a la Comisión y al TJCE, o si puede ser desarticulada cuando no se motive suficientemente¹³.

2. El control de la competencia fiscal entre Estados miembros

Si bien es cierto que la competencia fiscal entre los Estados miembros puede ser un instrumento que permita incrementar la competitividad de la economía europea, enfrentada a los retos de la «globalización», la coordinación o el control de los sistemas impositivos nacionales será necesaria «cuando el grado de competencia pudiera impedir que se obtengan todos los beneficios que el mercado único puede ofrecer en términos de crecimiento y empleo»¹⁴.

En este sentido, y como consecuencia del surgimiento de regímenes tributarios especiales con fines de fomento de determinadas conductas, se pueden producir efectos en la libre circulación y en el establecimiento de empresas entre diferentes Estados miembros, afectando a la libre concurrencia. Por dicha razón, se habrán de adoptar medidas que, asegurando tal libertad, generalicen el principio de neutralidad en materia fiscal¹⁵.

13 En este sentido, cabe destacar todo el problema planteado a raíz de la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo 1993, relativo al sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco. En ella se declaraban incompatibles con el Mercado común, determinados incentivos fiscales a la inversión aprobados por las Normas Forales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. La sentencia del TJCE de 6 de marzo de 2002, frente a la pretensión de la parte demandante de anulación de la Decisión impugnada, sobre la base del reconocimiento de la plena competencia de las autoridades vascas en materia fiscal y el carácter no selectivo de la medida, mantiene, sin embargo, su configuración de ayudas de Estado. El argumento es que tales medidas son incompatibles con el Mercado común, no por el hecho de no ser aplicables al resto del territorio español, sino por concurrir en ellas el resto de notas que las configuran como tales, es decir: la discrecionalidad en su concesión, la exigencia de un importe mínimo de la inversión o la restricción a unos determinados destinatarios (las empresas de nueva creación). Sobre esta cuestión destaca el trabajo de GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., «Ayudas a la inversión en el País Vasco a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado», *Revista de Información Fiscal*, núm. 23, 2002, págs. 87 y ss.

14 Resolución del Parlamento Europeo de 18 de junio de 1998. CRUZ PADIAL, I., en «Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 109, 2003, págs. 59 y ss, destaca el riesgo de deslegitimación de las normas tributarias de los distintos Estados como consecuencia de tales actuaciones, resultando imprescindible la coordinación de las políticas fiscales de los diferentes Estados, a través especialmente de los intercambios de información. En similares términos, aunque en un contexto global, CAAMAÑO ANIDO, M. A y CALDERÓN CARRERO, S. M., en «Globalización económica y poder tributario. ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002, págs. 249 y 270.

15 Algunas de las características de los sistemas impositivos que pueden distorsionar la competencia serían: los paraísos fiscales, la doble imposición sobre las rentas de las personas físicas y jurídicas, las diferentes definiciones de conceptos fiscales (como el de base imponible o la noción de beneficio), las normas sobre deducciones, la no tributación de las rentas de los no residentes, la imposición sobre

La Comunicación de la Comisión al Consejo, al Comité Económico y Social, y al Parlamento Europeo de 23 de octubre de 2001: *Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria* (Documento COM (2001) 582 final), ya destaca los obstáculos fiscales específicos a las actividades económicas transfronterizas, planteando una serie de propuestas para superarlos. Uno de los problemas que se determina desde el plano de los propios ordenamientos nacionales, es el del empleo de la imposición societaria como mecanismo a través del cual los gobiernos compiten para la localización de tales actividades en su territorio, lo que produce distorsiones en la consecución de un mercado único. Como consecuencia de ello, se destaca la necesidad de realizar adaptaciones en la imposición de las empresas en la Unión Europea, que garanticen que los sistemas fiscales distorsionen lo menos posible las decisiones de los operadores en busca de una mayor neutralidad, eliminando así las formas de competencia fiscal lesiva¹⁶.

intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, las ayudas estatales de carácter fiscal, o los problemas en el ámbito de la fiscalidad de las empresas cubiertas por el código de conducta.

16 En el proceso de eliminación de las distorsiones en el mercado europeo, se desarrolla por la Comisión un «paquete de medidas fiscales», encabezado por el Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas (98/C 2/01, DOCE de 6 de enero de 1998). Este Código, a pesar de carecer de valor jurídico, ha producido importantes efectos sobre las políticas fiscales de los Estados miembros. Por un lado, al evitar que adopten aquellas medidas que pudieran reunir alguno de los indicadores determinados como lesivos (por ejemplo: los incentivos fiscales que se otorguen sólo a los no residentes o a operaciones con no residentes, incentivos concedidos totalmente al margen de la economía nacional, o la aplicación de medidas fiscales opacas). Pero además, ha llevado al desmantelamiento de las medidas lesivas ya existentes (a través de la cláusula «Roll Back Clause»), que estuvieran destinadas a la atracción a un Estado miembro de inversiones procedentes de sujetos residentes en otros Estados, mediante la oferta de condiciones fiscales especiales. Por lo demás, y en este mismo sentido, cabe destacar otras actuaciones, como la evaluación de las distintas medidas fiscales de los Estados miembros efectuada por un Grupo de expertos en la reunión del consejo ECOFIN en noviembre de 1999, y que dio lugar a la publicación en marzo de 2000 del llamado Informe PRIMAROLO. Los resultados de dicho Informe, se traducen en la condena de algunas de las medidas que otorgan ventajas fiscales perniciosas. Más recientemente, y en esta misma línea de control, la Comunicación de la Comisión de octubre de 2001: *Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales* (COM (2001) 582 final) y el Dictamen de 25 de abril de 2002, del Comité Económico y Social: *La competencia fiscal y sus efectos en la competitividad de las empresas*, solicitan del Consejo un compromiso en el seguimiento político de los problemas de competencia fiscal. Finalmente, también en el ámbito más amplio de la OCDE se desarrollan actuaciones tendentes al control de la competencia fiscal perniciosas. Y así, señalar, el Informe sobre competencia fiscal perjudicial elaborado en su seno en abril de 1992. Un análisis conjunto de las medidas desarrolladas por la UE y la OCDE, lo encontramos en el trabajo de MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias», Documentos IEF, núm. 4, 2001, págs. 45 y ss.

El ordenamiento comunitario modula de este modo las posibilidades nacionales de utilización del instituto tributario, al exigir que se ajuste a las exigencias impuestas por la prohibición de discriminaciones y la ausencia de efectos protectores contrarios a la libre concurrencia. Esto no significa, obviamente, que no se admitan las diferencias de trato fiscal entre Estados miembros, lo que es perfectamente legítimo en el desarrollo de su competencia fiscal, sino simplemente la necesidad de que tales diferencias sean compatibles con el Derecho comunitario, y que se articulen de manera que eviten cualquier forma discriminatoria directa o indirecta¹⁷.

El control del uso de beneficios tributarios para la consecución directa por parte de los distintos Estados de objetivos de carácter económico o social, acorde con las exigencias comunitarias presenta, sin embargo, importantes dificultades. En primer lugar, porque, pese al avance en este sentido, no existe una definición uniforme y objetiva de lo que constituye una «medida desleal contraria a la libre concurrencia», y que produzca distorsiones¹⁸. Pero además, por la complejidad de incardinar alguna de las medidas fiscales favorables en el concepto de ayuda de Estado contraria al artículo 87 TCE. Y ello, porque la Comisión no tiene competencia para pronunciarse sobre determinados aspectos impositivos (así, por ejemplo, el tipo impositivo o la base imponible del Impuesto sobre Sociedades) en cuanto puede quebrar el régimen de atribución de competencias. Y además, por la amplia interpretación por la Comisión de las excepciones al régimen de ayudas (apartados 2 y 3 del artículo 87 TCE) fundamentada más en criterios políticos que jurídicos¹⁹.

17 Así se pone de manifiesto en las SSTJCE de 27 de febrero de 1980 y 14 de enero de 1981.

18 Piénsese, por ejemplo, en la posibilidad que se reconocía en el Informe RUDING, de autorizar por la Comisión a los Estados miembros, la concesión de incentivos fiscales para estimular la inversión en las actividades situadas en ciertas regiones para acelerar su desarrollo económico, frente a otras que podían reunir los mismos requisitos y no estar contempladas. En cualquier caso, véase en este sentido la evolución experimentada en el control de la competencia fiscal lesiva de los sistemas fiscales, ya reflejada en la nota 16 de nuestro trabajo.

19 En este sentido, GARCÍA PRATS, F. A., en «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II). Políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero», ob. cit, págs. 550-551, señala que, en tales casos, no se efectúa un auténtico control de los requisitos de los incentivos enmarcados en el fenómeno de la competencia fiscal entre Estados miembros. La Comisión no motiva las declaraciones negativas en las que el régimen de ayudas fiscales no reviste los requisitos de ayudas de Estado contrarias al mercado, por lo que no hay un juicio de razonabilidad de los tratamientos discriminatorios, no pudiéndose realizar tampoco, un control de legalidad por el TJCE de dicha decisión al faltar las consideraciones de hecho y derecho que han llevado a su adopción.

3. El proceso de armonización legislativa

El TCE no sólo contempla los impuestos como realidad preexistente que debe amoldarse a las exigencias de la neutralidad y libre ejercicio de las libertades comunitarias, sino también como posible instrumento armonizado al servicio de ciertas políticas de carácter económico o social. Así, se habla de armonización fiscal para hacer referencia al proceso de aproximación de los sistemas tributarios internos en orden a la consecución de ciertos objetivos comunitarios²⁰. Se trata con ella de orientar la fiscalidad de los Estados miembros hacia objetivos comunes de la Comunidad, en concreto, hacia la realización del mercado interior²¹. La armonización fiscal no es sino un instrumento que ha de ser empleado, «en la medida en que sea necesario para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior» (artículo 93 TCE) y, además, en tanto en cuanto los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros²².

El carácter instrumental de la armonización y los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, dos de los principios que presiden la articulación del instituto tributario en la comunidad de derecho de la Unión Europea, actúan como límites sustantivos de la utilización de la armonización fiscal. Sólo cuando el objetivo perseguido por la Comunidad no pueda ser alcanzado de manera suficiente por los Estados miembros, o cuando existan aspectos que interfieran en la consecución de los mismos, que se puedan solventar más favorablemente a nivel comunitario, procederá la utilización de esta vía.

20 En este sentido, CASADO OLLERO, G., en «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea», », Hacienda pública Española, núm. 96, 1985, pág. 347, sostiene que la armonización fiscal se sitúa en el plano de la función extrafiscal tributaria en un doble sentido, negativo y positivo. En el primer caso, al eliminar las distorsiones fiscales que se oponen al funcionamiento del Mercado Común, en el segundo, al ajustar y orientar la fiscalidad de los Estados miembros hacia objetivos comunes de la Comunidad.

21 El concepto de armonización fiscal puede contemplarse en un sentido amplio o estricto. La diferencia estriba en la amplitud de los objetivos que con la aproximación de las legislaciones tributarias internas se pretenda conseguir. En un sentido amplio, la armonización persigue la consecución de distintos objetivos comunitarios. En un sentido estricto, tal objetivo es simplemente la realización del mercado interior. Por lo demás, el TCE utiliza distintas expresiones, armonización, coordinación, aproximación, que a pesar de los intentos doctrinales por diferenciar, deben entenderse como sinónimos. Sobre estas cuestiones GARCÍA PRATS, F. A., en «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II). Políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero», ob. cit, págs. 519 y ss.

22 Tal y como señalan GRAU RUIZ, M. A y HERRERA MOLINA, P. M., en «La armonización fiscal: límites y alternativas», Impuestos, núm. 10, 2002, pág. 16, se exige motivación de la necesidad de la medida por parte de las instituciones comunitarias. Así, el TJCE solamente podrá intervenir cuando la norma armonizadora carezca de motivación o cuando no haya dudas razonables sobre la eficacia mediante las medidas nacionales para alcanzar los objetivos.

De acuerdo con ello, se ha ido desarrollando un proceso de acercamiento gradual de los distintos sistemas fiscales, que ha requerido de una función de integración positiva, pero que también ha tenido un alcance delimitador negativo. Respecto a la imposición indirecta, el fundamento normativo de la armonización fiscal, claramente explicitado en distintos artículos del TCE (artículos 90 a 93), exige la evolución del sistema fiscal en un sentido determinado, en aquellas materias en las que resultaba imprescindible actuar para hacer efectivas las libertades básicas del Tratado²³. No ocurre lo mismo con relación a la imposición directa, en donde la ausencia de referencia expresa ha conducido a una labor de integración positiva, sin perjuicio de que también haya sido necesario ir reduciendo progresivamente las políticas estatales que pudieran influir negativamente en cualquier política comunitaria, y afectar a la prohibición de discriminación fiscal. No debemos olvidar que la armonización de la imposición directa encuentra su clara fundamentación en la incidencia que tiene sobre el establecimiento o funcionamiento del mercado interior (artículos 95 y 96 TCE)²⁴.

En este sentido, los tributos internos de los Estados sólo serán incompatibles con el Derecho comunitario si se constata que su aplicación comporta o puede comportar una vulneración directa o indirecta de lo establecido en algún artículo del TCE. Así, los preceptos que pueden verse afectados como consecuencia de los tributos directos nacionales pueden ser los referidos a: la prohibición de discriminaciones (artículo 12); libertad de circulación de personas (artículo 18), mercancías (artículo 23), servicios (artículo 49), o capitales (artículo 56); o la libertad de establecimiento (artículo 43)²⁵.

23 FALCÓN Y TELLA, R., en «La eficacia de las directivas de armonización fiscal en la jurisprudencia», Noticias de la CEE, núm. 12, 1986, pág. 983, indica que tales actuaciones han ido encaminadas a garantizar la libre circulación de mercancías (a través de la armonización del IVA y los Impuestos Especiales), la libertad de establecimiento (fiscalidad de la empresa) y la libre circulación de capitales (fiscalidad del ahorro).

24 De este modo, sobre la base de la Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo sobre fiscalidad de las empresas (SEC (90) 601 final, de abril de 1990) se aprueban dos importantes directivas: la 90/434/CEE (DOCE L225, 20 de agosto), sobre el régimen fiscal común aplicable en materia de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, y la 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Es aquí, donde arranca el verdadero proceso armonizador de la imposición directa, en el que se han ido sucediendo distintas Recomendaciones y Comunicaciones de la Comisión, con distintas propuestas, orientadas principalmente a la no obstaculización de la imposición de los Estados en la consecución del mercado interior. Además de ellas, y en este sentido armonizador, se aprueban en el año 2001 las Comunicaciones: Política fiscal en la Unión Europea: Prioridades para los últimos años y Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales, en las que se plantea la necesidad de avanzar en un sentido positivo, hacia un sistema común de imposición societaria.

25 De acuerdo con ello, y tal y como indica PELECHA ZOZAYA, F., en «Hacienda Pública y Derecho Comunitario», Tomo II, La Hacienda Pública Comunitaria, Madrid, 1994, pág. 10, se ha ido

II. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UNIÓN EUROPEA: LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN. LA SENTENCIA DEL TSJCE DE 13 DE MAYO DE 2008 (ASUNTO C 248/06) Y SU INCIDENCIA EN EL TRLIS

Tal y como se ha planteado, la integración en el seno de la Unión Europea conlleva una serie de limitaciones en el ejercicio de los poderes financieros y tributarios internos de los Estados, en la medida en que el tributo se contempla como un instrumento o instituto jurídico que debe ser limitado cuando infrinja los objetivos inmediatos o los instrumentos de que se dota a la Comunidad para su consecución. En este sentido, podemos decir que el instrumento tributario se percibe en el ámbito comunitario, en cuanto instrumento cuyo manejo es necesario coordinar en el interés de la consecución de los fines y objetivos de la Comunidad Europea²⁶.

Centrándonos en la imposición directa, y, en concreto, en la imposición societaria, no cabe duda, de que las diferencias nacionales en su estructura pueden originar importantes distorsiones fiscales que obstaculicen el funcionamiento del Mercado interior, como uno de esos objetivos comunitarios. De este modo, ya en los primeros trabajos impulsados por la Comisión en este sentido, se ponen de manifiesto los efectos de distorsión que provocan determinadas estructuras de fiscalidad directa para

desarrollando un proceso de armonización en materia de imposición directa, que se inicia a finales de los años 60 y llega hasta nuestros días. Un análisis detallado de dicho proceso respecto al Impuesto sobre Sociedades se realiza en el trabajo de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., y ÁLVAREZ GARCÍA, J., «Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal», Impuestos, núm. 11, 2003, págs. 23 y ss.

26 CASADO OLLERO, G., en «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea», Hacienda Pública Española, ob. cit, págs. 291 y ss, señala que la utilización del instituto tributario en el ámbito europeo se realiza en el seno de una comunidad de derecho basada en cinco importantes principios: el primero, el de no discriminación por motivos de nacionalidad, con incidencia específica en el ámbito tributario (artículo 95 TCE); el segundo, el principio de competencia, que implica que la Comunidad ostenta aquellas competencias atribuidas por las Constituciones de los Estados miembros y el Tratado de Adhesión. Tales competencias, atribuidas por objetivos y no por materias, se definen constantemente de manera dinámica y progresiva por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. Entre ellas no se encuentra la tributaria, sin embargo, la primacía del Derecho Comunitario le permite su incidencia sobre la misma en la medida que así lo impongan las exigencias emanadas del ejercicio de sus competencias. La única competencia atribuida a la Comunidad respecto a la materia fiscal es la de coordinar y armonizar las legislaciones fiscales nacionales; en tercer lugar, destaca el principio de subsidiariedad, que impone la actuación comunitaria sólo cuando sea necesaria para la consecución de los objetivos comunes; finalmente, el principio de proporcionalidad entre la intensidad de la acción y la intervención de la Comunidad, y el de lealtad estatal al ordenamiento comunitario, que conlleva la obligación positiva de los Estados miembros de adoptar las medidas necesarias para otorgar efectividad al derecho comunitario, sea en vía administrativa, legislativa o judicial.

la localización y rentabilidad de las inversiones, dado que éstas tienden a realizarse en los países de más baja presión fiscal o de más elevados estímulos fiscales²⁷.

La fiscalidad puede contribuir a potenciar la inversión en una doble dirección: de una manera indirecta, eliminando las distorsiones que se oponen a la integración financiera de la Comunidad, creando así un clima de neutralidad fiscal favorable a la inversión; y directamente, con un claro objetivo de intervencionismo fiscal, fomentando e incentivado la inversión a través de medidas fiscales apropiadas²⁸.

Por dicha razón, para crear un clima fiscal favorable a la inversión, se adoptan por la Comunidad distintas medidas respecto a la imposición directa. Tales medidas se orientan principalmente a suprimir los obstáculos a la libre circulación de capitales, a eliminar las disposiciones susceptibles de provocar movimientos anormales de capital, a potenciar las operaciones de fusión entre sociedades de Estados miembros diferentes, a hacer menos onerosa la carga fiscal sobre los beneficios distribuidos, o a facilitar la creación de un mercado europeo de capitales y el establecimiento de unas condiciones de competencia equilibradas para la localización de las inversiones industriales²⁹.

27 Las distorsiones fiscales producidas por la imposición directa fueron ya analizadas por el Comité NEUMARK en su informe de 1962. También, en el Informe DERINGER (Doc. 56, de 20 de agosto de 1963). En febrero de 1967, la Comisión presenta al Consejo un Programa de armonización donde se plantean dos grupos de problemas relacionados con la neutralidad y con el mantenimiento de un clima fiscal favorable a la inversión: uno referido a los movimientos de capitales, y otro a la concentración de empresas en la Comunidad. En este sentido, se contemplan como objetivos económicos a conseguir, entre otros: que los movimientos de capital y la localización de las inversiones no vengán determinados por consideraciones fiscales, sino por motivos económicos o sociales. En la misma línea, destaca el Memorándum presentado por la Comisión al Consejo sobre adecuación de la imposición directa para facilitar el desarrollo y la interpenetración de los mercados de capitales en la CEE (COM (69), 201, de 5 de marzo de 1969), en donde se alude a la fiscalidad como obstáculo a la movilidad de capitales y al establecimiento de un mercado común financiero. El objetivo de todos estos trabajos, en definitiva, era indicar la necesidad de la neutralidad fiscal, traducida en una imposición directa que no obstaculizara la inversión ni provocara discriminaciones entre los inversores de los distintos Estados miembros.

28 En este sentido, CASADO OLLERO, G., en «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea», ob. cit., pág. 337, viene a decir que aunque el liberalismo económico se traduce en el plano fiscal en la potenciación de impuestos económicos y socialmente «neutros» (hasta el punto de proclamarse que la neutralidad fiscal constituye la consigna liberal de la política fiscal), los postulados neoliberales de la Comunidad Europea no excluyen la utilización del mecanismo tributario como instrumento de intervención, al servicio de objetivos y políticas comunes.

29 Sin perjuicio de la existencia de distintas Propuestas de Directivas presentadas por la Comisión a raíz de los primeros Informes sobre imposición directa (Informe SEGRÉ de 1966, VAN DEN TEMPEL, de 1969 y WERNER, de 1970) y de otras Propuestas de Directivas en septiembre de 1984 y 1988 que no llegaron a culminar con éxito, el verdadero proceso armonizador en materia de imposición directa se inicia con la Comunicación de la Comisión sobre fiscalidad de las empresas, de abril de 1990 (SEC(90) 601 final). Sobre esta base se aprueba las Directivas 90/434/CEE (DOCE L225, 20

Pero junto a las actuaciones comunitarias orientadas a no obstaculizar el clima fiscal favorable a las inversiones, también se desarrollan medidas fiscales directas de estímulo. El estudio de tales medidas debe efectuarse desde un triple contexto: el de la armonización comunitaria; el de la coordinación de la instrumentación extrafiscal del tributo, tanto al servicio de las políticas económicas nacionales como en apoyo de objetivos comunitarios, y, el del marco de las ayudas estatales que deben ser controladas por la Comisión.

Desde la perspectiva de la armonización fiscal, el tratamiento de las medidas fiscales de incentivo ha evolucionado desde posiciones de neutralidad hasta claras actuaciones intervencionistas. Y es que se pasa de considerar tales medidas como meros instrumentos de política económica nacional que es preciso coordinar en el contexto de la armonización fiscal, para suprimir las distorsiones en la libre competencia y en la movilidad de capitales en la Comunidad, a estimar la conveniencia de coordinar, racionalizar y dotar de eficacia el uso de tales medidas incentivadoras al servicio de una política comunitaria de inversiones³⁰.

Las primeras manifestaciones comunitarias sobre los incentivos fiscales hay que situarlas, por lo tanto, en el proceso de armonización de las legislaciones fiscales nacionales; en concreto, en el contexto de la fiscalidad directa y, particularmente, en las medidas relativas a la base imponible de los impuestos sobre los beneficios empresariales³¹. En este sentido, no cabe duda, de la importante función que desempeña este impuesto en los sistemas fiscales como instrumento de política económica con el que se puede influir eficazmente sobre distintos comportamientos económicos, tales como el volumen y orientación de las inversiones, el estímulo a las mismas, la

de agosto), sobre el régimen fiscal común aplicable en materia de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, y 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, así como el Convenio 90/436/CEE (DOCE L 225, de 20 de agosto), relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas. Pese a la existencia de estos instrumentos, el proceso armonizador se ve limitado por la lenta adaptación de los ordenamientos internos a los condicionamientos comunitarios, generando una importante descoordinación. Así, NAVARRO EGEA, M., en «La fusión de sociedades en la Unión Europea a resultas de la Directiva 90/434/CEE», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 101, 1999, págs. 95 y ss.

30 En la Comunicación de la Comisión al Consejo sobre el problema de las inversiones (Documento COM (82), 365 final, de 8 de junio de 1982), se analizan las causas del estancamiento de las inversiones en la Comunidad y los instrumentos con que cuentan los poderes públicos para reactivarlas.

31 En este sentido, CASADO OLLERO, G., en «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea», *ob. cit.*, págs. 356 y 357, indica que la razón de esta concreción se encuentra, por un lado, en el pragmatismo con el que se acometió la armonización fiscal directa, que hizo que se concentrara en el sector de la fiscalidad de las empresas, y no de los particulares. Además, la armonización de la fiscalidad de las empresas se concentra en el Impuesto de Sociedades, al ser ésta la forma jurídica de la mayor parte de las empresas que intervienen en el tráfico internacional.

política de financiación de la empresa y de distribución de beneficios, el desarrollo regional, etc. La base imponible es además uno de los elementos del impuesto que más atractivo tiene para las medidas de incentivo³²; por ello, se plantea evolutivamente una doble línea de actuación sobre la misma: por un lado, de armonización de las medidas o reglas *normales* aplicables a los elementos determinantes de la base (amortizaciones o compensación de pérdidas, por ejemplo); y, por otro, de coordinación de las medidas *anormales* o incentivadoras adoptadas por los Estados miembros, para que tengan en cuenta el interés de la Comunidad³³.

La dificultad de efectuar una delimitación de tales medidas, dada la ausencia de un modelo normativo que pueda considerarse *normal*, centra, sin embargo, la cuestión en las actuaciones de coordinación de las políticas fiscales nacionales y los objetivos comunitarios. Tales actuaciones se desarrollan en dos sentidos: de coordinación de las medidas de incentivo adoptadas por los Estados miembros en función de sus respectivos objetivos nacionales, teniendo en cuenta además el «interés de la Comunidad», y de coordinación de tales medidas para ponerlas al servicio de objetivos comunitarios³⁴. Se trata, en definitiva, de compaginar el desarrollo de las medidas fiscales incentivadoras de los Estados en el manejo del impuesto como instrumento de política económica, sin atentar contra su competencia, y logrando a su vez que con ello se respeten o consigan los objetivos comunitarios. Y así, con esta intención, se han sucedido en el ámbito comunitario distintos Informes y Comunicaciones en los que se analiza la evolución de los sistemas tributarios europeos, y en los que se plantean las recomendaciones oportunas para lograr sistemas tributarios más sencillos y eficaces³⁵.

32 No obstante, no cabe duda de la posible actuación sobre los restantes elementos que determinan la carga fiscal de las empresas, así: el tipo impositivo o la cuota.

33 CASADO OLLERO, G., «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea», ob. cit, pág. 359. El problema se encuentra, en cualquier caso, a la hora de delimitar la normalidad o no de las diferentes medidas establecidas en la base imponible. En el Informe BURKE de 26 de marzo de 1980, sobre perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad, se destaca que el carácter de incentivo de una disposición depende a veces de sus condiciones de aplicación, pudiendo ocurrir, por ejemplo, que una amortización acelerada no constituya una medida de incentivo para determinados tipos de bienes.

34 En el primer caso nos encontraríamos, como destaca CASADO OLLERO, G., en «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea», ob. cit, pág. 362, «en el nivel que se ha dado en llamar de «integración negativa», en el que se trataría de reducir progresivamente las posibilidades de políticas nacionales que atenten contra objetivos e intereses generales de la Comunidad. En el segundo, sin embargo lo que se intentaría es coordinar la utilización extrafiscal del impuesto por los Estados miembros, orientándola abiertamente hacia fines y objetivos comunes».

35 Los mecanismos empleados para llevar a cabo la coordinación han sido básicamente: por parte de los Estados miembros, el de la comunicación a la Comisión sobre las decisiones y medidas que proyectan establecer, y por parte de ésta, el de las Recomendaciones a fin de que se tenga en cuenta el interés comunitario. De este modo, en la Comunicación al Consejo sobre las iniciativas destinadas

En este sentido, se reconoce la conveniencia de evitar la dispersión en este campo limitando el número de incentivos en función de objetivos importantes. Así, ya en el Informe RUDING, documento elaborado en 1992 por un grupo de expertos independientes sobre la imposición de sociedades se planteaban las medidas que tendría que adoptar la Comunidad Europea para eliminar las distorsiones generadas por las diferencias en la imposición societaria de los países europeos en el campo de la inversión y la competencia. La principal conclusión a la que se llega con base en tales planteamientos, es la de la necesidad de crear entornos favorables a las empresas a través de sistemas tributarios «sencillos y eficaces», siendo preferible impuestos con bases imponibles amplias y tipos impositivos generalmente bajos, que con múltiples y dispersas exenciones y deducciones fiscales³⁶. Acorde con lo

a promover la inversión (COM (82), 641, final, de 8 de octubre de 1982), la Comisión presentaba un conjunto de orientaciones y propuestas, que fueron aceptadas por el Consejo, señalando las acciones que debían adoptarse tanto a nivel nacional como comunitario. Así, a nivel nacional se destacaba la necesidad, por un lado, de aumentar los recursos empresariales disponibles para la inversión, a través de medidas fiscales que permitieran obtener mayores márgenes de autofinanciación empresarial. Además, se resaltaba la necesidad de reforzar la eficacia de los mecanismos de estímulo a la inversión buscando mecanismos generales, de aplicación simple y suficientemente estables para que las empresas conozcan sobre qué bases pueden integrarlos en sus cálculos económicos. Y, finalmente, se planteaba la necesidad de reestructurar los gastos públicos, aumentando el porcentaje de éstos a favor de la inversión y canalizando este aumento hacia aquellos sectores que mejoren las condiciones en que se ejerce la actividad productiva. A nivel comunitario, se planteaban como actuaciones al respecto: la de emprender acciones específicas de estímulo a las inversiones productivas en sectores estratégicos (innovación industrial, investigación y desarrollo, nuevas tecnologías) o la de desarrollar los instrumentos financieros comunitarios (subvenciones, mecanismos de crédito, préstamos estructurales, etc.) y ponerlos al servicio del relanzamiento y la mejora de la inversión industrial. En cualquier caso, las Comunicaciones de la Comisión: Política fiscal en la UE. Prioridades para los próximos años, de 23 de mayo de 2001 y Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales, de 23 de octubre del mismo año, indicaban también la necesidad de avanzar hacia un sistema común de imposición societaria.

36 Los incentivos fiscales a la inversión han sido un elemento constante en las estructuras fiscales de la mayoría de los países desarrollados. Muestra de ello lo constituyen los múltiples estudios que durante los años setenta y ochenta, desde una perspectiva económica, se centraron en el análisis de cuestiones relacionadas con los mismos. Un análisis de la bibliografía al respecto, lo encontramos en el trabajo de LÓPEZ LABORDA, J., y ROMERO JORDÁN, D., «Eficacia de los incentivos fiscales a la inversión: Aspectos teóricos y aplicados (I)», Hacienda Pública Española, 2001, págs. 207 y ss. A partir de los años noventa se constata un importante retroceso en el número de trabajos, lo que no es sino reflejo de la progresiva pérdida de importancia de tales incentivos en la estructura del Impuesto sobre Sociedades, principal impuesto que los articula, de forma paralela a las reformas que se efectúan en dicho impuesto en la mayoría de los países desarrollados. Pese a los argumentos favorables que justifican su empleo (siendo el principal el de los importantes rendimientos sociales de la inversión, que superan ampliamente a los privados), son considerables los argumentos contrarios a su utilización. Así, se alude a que la imposición no es el determinante fundamental de la decisión de invertir, que depende más de las expectativas empresariales. Además, el coste de los incentivos puede ser superior al de los beneficios obtenidos, pueden estimular la sustitución de trabajo por capital, producen distor-

expuesto, las reformas del Impuesto sobre Sociedades en derecho comparado van precisamente, desde hace años, en esta línea de supresión o disminución de los incentivos fiscales a la inversión, si bien acompañada, de manera compensatoria, de otras medidas (así, reducción de los tipos impositivos) para paliar el efecto sobre las empresas.

Por lo demás, las medidas fiscales incentivadoras a la inversión pueden constituir ayudas estatales prohibidas por el artículo 87 TCE en los términos ya analizados con anterioridad. Estaríamos ante un supuesto más de limitación y condicionamiento de la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros con respecto a las intervenciones y ayudas económico-financieras estatales, que puedan obstaculizar los objetivos esenciales de la Comunidad. Lo que es, además, consecuencia lógica del principio general de prohibición de discriminaciones que inspira toda la actuación comunitaria. Este condicionamiento no obstaculiza la posibilidad también prevista comunitariamente de que desde la perspectiva de integración positiva a la que se tiende como meta última, la Comunidad pueda servirse de esas mismas subvenciones y ayudas financieras, como eficaces instrumentos de política económica para el desarrollo armónico, estable y equilibrado de las actividades económicas dentro del marco comunitario³⁷. En cualquier caso, dejando al margen esa segunda posibilidad, lo cierto es que el empleo por los distintos Estados miembros de incentivos tributarios para la consecución de objetivos diversos, aun dentro de su legítima competencia, debe analizarse desde la perspectiva comunitaria para comprobar su ajuste a los principios reguladores del Mercado común.

Es en este contexto en el que debemos situar uno de los últimos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea relacionados con nuestra imposición societaria: la Sentencia de 13 de marzo de 2008 (asunto C 248/06). Dicha sentencia, publicada en el DOCE de 9 de mayo, declara que «el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 43 y 49 TCE, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, y de los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, a saber, los artículos 31 y 36 de este Acuerdo, al mantener

siones entre inversiones, aumentan la complejidad del sistema fiscal y afectan al principio de equidad. En la actualidad encontramos una corriente de opinión contraria a la concesión de beneficios fiscales por su poca contribución a los fines pretendidos. En el ámbito de la OCDE también se constata este hecho, así, por ejemplo, desde el informe: *La fiscalité dans les pays développés*, París, 1987, pág. 27, sobre la fiscalidad en los países desarrollados, en donde se confirma la poca incidencia de los beneficios tributarios para la consecución de la finalidad prevista, la inversión, afirmando que los estudios efectuados no permiten situar a las ayudas fiscales entre los factores determinantes de las decisiones de invertir.

37 En este sentido, FERNÁNDEZ FARRERES, G., en «El control por la Comunidad Económica Europea de las subvenciones y ayudas financieras estatales», *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 12, 1982, págs. 77-78.

en vigor un régimen de deducción de los gastos correspondientes a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, tal y como resulta de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo». A tal efecto, el mencionado Tribunal de Justicia (Sala Tercera) acuerda «condenar en costas al Reino de España».

Para efectuar el análisis de las causas que derivan en el fallo expuesto hemos de situarnos en el procedimiento administrativo previo que lo origina. En este orden de cosas, la Comisión Europea ya plantea en junio de 2006 la existencia de ciertas incompatibilidades entre el régimen fiscal español aplicable a las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica previsto en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) y el Derecho comunitario³⁸.

Se entiende por la Comisión que el régimen de deducción de los gastos correspondientes a las actividades expuestas, realizadas por las empresas fuera del territorio nacional, es más limitado que cuando las mismas actividades se efectúan en España (artículo 35.1. b y 35.2 b del TRLIS). Tal regulación constituye, a su juicio, un obstáculo a la libertad de establecimiento (artículos 43 del TCE y 31 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, también «EEE»), al disuadir a las empresas españolas de abrir centros de investigación, desarrollo e innovación en otros Estados miembros, y perjudicar a las empresas que, operando mediante establecimiento secundario en España, tuviesen su sede principal en otro Estado miembro, ya que tales actividades se tenderán a realizar primordialmente en éste³⁹.

Se alude además a la vulneración que con el régimen previsto para las actividades subcontratadas se produce a la libre prestación de servicios (artículos 49 del TCE y 36 del Acuerdo «EEE»). Se considera así que los gastos correspondientes a las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica subcontratadas con otras entidades quedan limitados e, incluso, excluidos de la deducción cuando se realizan fuera de España (artículo 35.1 b y 35.2 b del TRLIS), lo que disuade a las empresas españolas de encomendar tareas a organismos establecidos en otros Estados miembros y, a éstos, de ofrecer sus servicios a empresas españolas. Dichas actividades resultan doblemente discriminatorias cuando son subcontratadas con

38 Así lo plantea la Comisión Europea en el Dictamen motivado de 5 de julio de 2005, dirigido al Reino de España, y en el que se le insta a actuar conforme al mismo. Este Dictamen no obtiene, sin embargo, respuesta, desembocando en el recurso de 2 de junio de 2006 ante el Tribunal de Justicia (Asunto C-248/06).

39 Véanse, en este sentido, los términos empleados en la propia STJCE de 13 de marzo para resumir la evolución del procedimiento administrativo previo que desemboca en el recurso judicial.

universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología reconocidos y registrados como tales en España, según la legislación española, posibilidad prevista en la propia normativa (artículo 35.1 c y 35.2 c del TRLIS), al gozar, por un lado, de una deducción mayor, e impedir, por otro, el acceso a los organismos análogos establecidos en otros Estados miembros que deseen ofrecer sus servicios a empresas españolas⁴⁰.

Los argumentos aludidos por la Comisión son mantenidos por el TJCE. Así, tal y como indica éste último en la sentencia que analizamos, aunque la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, ésta «debe respetar el Derecho comunitario, no debiéndose adoptar medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de las libertades comunitarias»⁴¹. En este sentido, y en cuanto a la libertad de establecimiento como principio comunitario se ha manifestado reiteradamente que un beneficio tributario reservado a los gastos efectuados en el territorio del Estado miembro de que se trate, claramente, lo vulnera⁴². Respecto a la libre prestación de servicios, también resulta probada que una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación del servicio, puede restringirla⁴³. Ambos supuestos se producen en la regulación de la deducción del artículo 35 del TRLIS, lo que obliga a considerarlos y, en consecuencia, a modificar la normativa en el sentido expuesto.

Si bien es cierto que la medida fiscal analizada produce importantes restricciones a la normativa comunitaria, finalmente reconocidas por el Estado español, también lo es que aquéllas han intentado quedar justificadas por razones de interés general y por la lucha contra el fraude fiscal. En efecto, la precaria situación en la que se encuentra la investigación tecnológica nacional, la necesidad de impedir la duplicidad del beneficio cuando las actividades se subcontratan en el extranjero, y la garantía de que tales actividades se presten por un centro de innovación tecnológica que asegure una prestación seria y eficiente son los principales argumentos sostenidos por el Estado español para justificar la regulación de las medidas en los términos juzgados. Estas alegaciones son rebatidas por el TJCE sobre la base de los cuatro requisitos que deben reunir las medidas nacionales para quedar justificadas pese a

40 Así se plantea en la redacción del recurso interpuesto por la Comisión de las Comunidades Europeas, contenido en el texto de la sentencia que analizamos.

41 De este modo, las sentencias de 15 de enero de 2002, Comisión/Italia, C-439/99, Rec. p. I-305, apartado 22; de 30 de marzo de 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Rec. p. I-2941, apartado 3, y de 26 de octubre de 2006, Comisión/Grecia, C-65/05, Rec. p. I-10341, apartado 48.

42 Así, las sentencias de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809 y la de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, aún no publicada en la Recopilación, apartados 116 y 117.

43 Véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641 y la de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartados 15 y 16.

restringir el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el TCE, esto es: que se apliquen de manera no discriminatoria; que se impongan por razones imperiosas de interés general; que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen; y, que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo⁴⁴.

La deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, tal y como estaba regulada en el TRLIS, restringe claramente dos de las libertades fundamentales contenidas en el TCE: a saber, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, sin que, además, ninguno de los argumentos sostenidos por la parte demandada justifique tales restricciones. En primer lugar, porque si bien la necesidad de incentivar la investigación y el desarrollo en España constituye una razón imperiosa de interés general, el incentivo fiscal vinculado a la realización de la inversión en el Estado miembro que concede el beneficio se opone directamente contra el objetivo de la política comunitaria de «fortalecer las bases científicas y tecnológicas de su industria y favorecer el desarrollo de su competitividad internacional», apoyando para ello «los esfuerzos de cooperación de las empresas (...), por medio de la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a la misma» (artículo 163. 1 y 2 del TCE).

Por otra parte, la necesidad de garantizar eficazmente la lucha contra el fraude fiscal, si bien permitiría la comprobación del importe de los gastos deducibles en dicho Estado no justifica que la comprobación vaya más allá de lo necesario a estos efectos. Por ello, y en cuanto al argumento de la doble deducción fiscal que se podría generar en el Estado miembro en que se realizaran las actividades y en el que están establecidas las empresas, y consecuentemente la limitación de la deducibilidad de los gastos realizados fuera de España, lo cierto es que la eficacia de los controles fiscales no puede justificar una normativa nacional que impida de manera absoluta al contribuyente aportar la prueba de que dichos gastos no han sido objeto ya de deducción fiscal en otro Estado miembro⁴⁵.

Finalmente, y por lo que respecta a la necesidad de garantizar la fiabilidad de los centros de innovación y tecnología en los supuestos de subcontratación de las actividades en cuestión, limitando el beneficio a las que gozan de reconocimiento nacional, lo cierto es que no puede negarse la igualdad de trato respecto a las que gozan también de reconocimiento en sus Estados miembros de origen. La medida resultaba por ello inapropiada para lograr el objetivo previsto, debiéndose exten-

44 Así, las sentencias de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 37; de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, apartado 34; de 4 de julio de 2000, Haim, C-424/97, Rec. p. I-5123, apartado 57; y Comisión/Grecia, antes citada, apartado 49.

45 A este respecto, véanse las sentencias de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicología Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 49 y las ya citadas, Baxter y otros, apartados 19 y 20 y Laboratorios Fournier, apartado 25.

der el régimen de la deducción a las actividades realizadas por centros que hayan obtenido un reconocimiento similar en otro Estado miembro de la Unión Europea o del «EEE», sin perjuicio, claro está, de poder quedar aquél condicionado a la verificación por las autoridades españolas de la existencia y las condiciones de este reconocimiento.

De conformidad con lo expuesto, y dado que a juicio del TJCE las restricciones que impone la normativa española a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios no constituyen medidas adecuadas para fomentar las actividades objeto de nuestro trabajo, ni para luchar contra el fraude fiscal, o cuando menos, van más allá de lo necesario para alcanzar este objetivo, se impone, lógicamente, no obstante las costas del proceso, la imperiosa necesidad de adoptar cambios en la regulación vigente. En este sentido se presenta la Ley 4/2008, de 23 de diciembre por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen modificaciones en la normativa tributaria, entre las que se encuentra la que nos ocupa, es decir, la adaptación de la deducción del artículo 35 a las exigencias comunitarias expuestas.

Visto el origen, la evolución y el resultado impuesto por la STJCE de 13 de marzo, la citada Ley se limita a eliminar los aspectos confrontados. Así, por un lado, junto a los gastos efectuados o pagados en España, se incorpora en la base de la deducción (artículo 35.1 b y 35.2 b del TRLIS) los gastos correspondientes a actividades efectuadas o pagadas para su realización en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del «EEE». Junto a ello, se suprime la referencia a determinadas entidades (universidades, organismos públicos de investigación y centros de innovación y tecnología): tanto a la hora de integrar los gastos derivados de las actividades contratados con ellos; como en el momento de computar los gastos derivados en las actividades de innovación tecnológica que a tales entidades se encargaran. Parece que con dicha regulación se ha querido evitar cualquier problema posterior relacionado con los aspectos conflictivos, eliminando cualquier límite de gastos en el exterior (incluso para los generados fuera del ámbito comunitario), y suprimiendo cualquier trato favorable de las entidades de dedicación específica en innovación.

En definitiva, los beneficios tributarios previstos inicialmente en nuestro TRLIS para el estímulo de las actividades empresariales de innovación, no se ajustan a las exigencias comunitarias. En este sentido, y sin perjuicio de responder a una medida general de fomento, prevista para impulsar nuestra deficiente situación en materia de innovación, pierden su legitimidad a la hora de su articulación, al no resulta acorde con las exigencias comunitarias derivadas de la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios. Dicho trato diferenciado no queda además suficientemente motivado por el Estado español, razón por la que éste ha venido obligado a modificar la normativa reguladora de los citados beneficios, sin perjuicio de las costas del proceso, para poder mantener su aplicación.

III. BIBLIOGRAFÍA

- CAAMAÑO ANIDO, M. A y CALDERÓN CARRERO, S. M., «Globalización económica y poder tributario. ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002, págs. 249 y 270.
- CASADO OLLERO, G., «Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la Comunidad Económica Europea», », *Hacienda pública Española*, núm. 96, 1985, pág. 347.
- CRUZ PADIAL, I., «Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 109, 2003, págs. 59 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, R., «La eficacia de las directivas de armonización fiscal en la jurisprudencia», *Noticias de la CEE*, núm. 12, 1986, pág. 983.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G., «El control por la Comunidad Económica Europea de las subvenciones y ayudas financieras estatales», *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 12, 1982, págs. 77-78.
- El régimen de ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Madrid, 1993.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., y ÁLVAREZ GARCÍA, J., «Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal», *Impuestos*, núm. 11, 2003, págs. 23 y ss.
- GARCÍA PRATS, F. A., «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II). Políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 260, 2001, págs. 526 y ss.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., «Ayudas a la inversión en el País Vasco a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado», *Revista de Información Fiscal*, núm. 23, 2002, págs. 87 y ss.
- GRAU RUIZ, M. A y HERRERA MOLINA, P. M., «La armonización fiscal: límites y alternativas», *Impuestos*, núm. 10, 2002, pág. 16.
- LÓPEZ LABORDA, J., y ROMERO JORDÁN, D., «Eficacia de los incentivos fiscales a la inversión: Aspectos teóricos y aplicados (I)», *Hacienda Pública Española*, 2001, págs. 207 y ss.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias», *Documentos IEF*, núm. 4, 2001, págs. 45 y ss.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, págs. 81 y ss.
- NAVARRO EGEA, M., «La fusión de sociedades en la Unión Europea a resultas de la Directiva 90/434/CEE», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 101, 1999, págs. 95 y ss.

PELECHA ZOZAYA, F., «Hacienda Pública y Derecho Comunitario», Tomo II, *La Hacienda Pública Comunitaria*, Madrid, 1994.

URIOL EGIDO, C., «Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. Especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco», *Impuestos*, núm. 15-16, 2003, págs. 83-84.