



INSTITUTO DE ESTUDIOS EUROPEOS
CENTRO DE POLÍTICA DE LA COMPETENCIA

**EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN
MATERIA DE FISCALIDAD
DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN
CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO
DE AYUDAS DE ESTADO**

ALFONSO LAMADRID DE PABLO

Nº 3 - 2005

MADRID, SEPTIEMBRE DE 2005

El Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU, Polo europeo Jean Monnet, es un Centro de investigación especializado en temas europeos cuyo objetivo es contribuir a un mayor conocimiento y divulgación de los temas relacionados con la Unión Europea.

Los Documentos de Trabajo dan a conocer los proyectos de investigación originales realizados por los investigadores asociados del Instituto Universitario en los ámbitos histórico-cultural, jurídico-político y socioeconómico de la Unión Europea.

El Centro de Política de la Competencia del Instituto de Estudios Europeos publica en su Colección de Documentos de trabajo estudios y análisis sobre materias de competencia con el fin de impulsar el debate público. Las opiniones y juicios de los autores no son necesariamente compartidos por el Centro.

Serie de Documentos de Trabajo de Política de la Competencia del Instituto de Estudios Europeos

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

No está permitida la reproducción total o parcial de este trabajo, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del copyright.

Derechos Reservados © 2005, por Alfonso Lamadrid de Pablo
Derechos Reservados © 2005, por el Centro de Política de la Competencia del Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU.

Instituto de Estudios Europeos
Julián Romea, 22 - 28003 Madrid
[http:// www.idee.ceu.es](http://www.idee.ceu.es)

ISBN: 84-86117-04-6

Depósito legal: M-40372-2005

Diseño de cubierta: Encarnación Navarro

Compuesto e impreso por el Servicio de Publicaciones de la Fundación Universitaria San Pablo-CEU.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

ALFONSO LAMADRID DE PABLO

ÍNDICE

| | |
|---|-----------|
| 1. INTRODUCCIÓN..... | 5 |
| 2. EL CÓDIGO DE CONDUCTA COMO INSTRUMENTO DE COORDINACIÓN FISCAL..... | 7 |
| 3. LA COMPETENCIA FISCAL LEGAL Y PERNICIOSA..... | 10 |
| 4. EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS..... | 15 |
| 4.1-. Antecedentes inmediatos..... | 15 |
| 4.2-. Principales elementos del Código de Conducta..... | 16 |
| 4.3-. El Informe Primarolo..... | 19 |
| 4.4-. Las medidas españolas afectadas por el Código..... | 21 |
| 5. EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO Y SU ESPECIAL RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DIRECTA..... | 22 |
| 5.1-. Ayudas de estado en el marco de la imposición directa..... | 22 |
| 5.2-. El Código de Conducta y su incidencia en el régimen comunitario de ayudas de Estado..... | 25 |
| 6. SELECTIVIDAD DE LA MEDIDA. EVOLUCIÓN DE LOS CRITERIOS SEGUIDOS PARA SU APRECIACIÓN..... | 31 |
| 6.1-. El requisito de selectividad o especificidad..... | 31 |
| 6.2-. La discrecionalidad como posible criterio determinante de la selectividad..... | 32 |
| 6.3-. La justificación fundada en la naturaleza del sistema..... | 35 |
| 6.4-. Las diferencias en el procedimiento a seguir según se trate de ayudas de Estado o de medidas de política fiscal general..... | 37 |
| 6.5-. La evolución del criterio de selectividad a raíz del código de conducta en materia de fiscalidad de empresas..... | 38 |
| 7. CONCLUSIONES..... | 42 |

1. INTRODUCCIÓN¹

En 1999 el Gobierno Francés optó por Leticia Casta para representar a Marianne, o en otras palabras, para ser la imagen de la República Francesa en el seno de una campaña destinada a promover la solidaridad y el orgullo nacional. Este mismo año la modelo estableció su residencia en el Inglaterra, donde podría evitar los elevados impuestos a los que, de otro modo, habría de haber hecho frente en Francia².

Una efectiva armonización de la fiscalidad directa en el seno de la Unión Europea (UE) está destinada a evitar, en la medida de lo posible, que tanto personas físicas como jurídicas sigan este camino por otra parte fácil de recorrer en virtud del reconocimiento de las libertades económicas de circulación de mercancías, personas, servicios y principalmente capitales y libre establecimiento en confluencia con una competencia fiscal en la que han venido incurriendo los Estados Miembros con la intención de atraer hacia sí a las empresas mediante rebajas de tipos impositivos. El problema ha cobrado relevancia con la perspectiva de la ya consumada ampliación de la Unión Europea al Este, donde los nuevos miembros podrían optar por favorecer su desarrollo económico mediante la vía de establecer unos impuestos muy livianos a las empresas (tal y como ya hizo Irlanda hace años³) capaces de atraer al capital comunitario y extranjero.

La imposibilidad de proceder a una armonización completa de la imposición directa en el seno de la UE a través de los instrumentos normativos habituales deriva fundamentalmente de la exigencia de unanimidad en la materia⁴, de la ausencia de bases jurídicas "ad hoc" en el Tratado y de los recelos de los Estados miembros a una nueva y esencial cesión de soberanía. Estos problemas, en conjunción con la imperiosa necesidad de actuar en los ámbitos en los que los perjuicios derivados de las heterogéneas normativas fiscales eran más visibles (tal y como ocurre con la competencia fiscal observable en relación al Impuesto de Sociedades) condujo a los Estados miembros a actuar mediante instrumentos jurídicos no vinculantes.

¹ Este documento es la síntesis de un trabajo galardonado con el primer puesto en el Premio de Iniciación a la Investigación San Raimundo de Peñafort en Enero de 2005 dirigido por Marta Villar Ezcurra.

² DE RUGY. V "The Laetitia Casta Model (For Tax Revolts)" 2001. Disponible en www.cato.org/research/articles/derugy-011112a.html

³ BLUE. J.R , "The Celtic Tiger Roars Defiantly: Corporation Tax in Ireland and Competition within the European Union", 10 Duke J. Comp & Int'l L. 443 (2000).

⁴ Exigida por el artículo 94 TCE (antiguo 100 A).

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

El máximo exponente de esta categoría de instrumentos lo constituye el Código de Conducta en materia de Fiscalidad de las empresas⁵, que tanto en sí mismo como en su posterior aplicación coincide en cierto modo con los trabajos que de manera simultánea tenían lugar en el seno de la OCDE.

Los países con alto nivel impositivo (como pueden ser Francia o Alemania) consideraban desde un principio que una imposición de bajo nivel tiene efectos equiparables a los de las ayudas de Estado prohibidas por el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea (en adelante TCE). En consonancia con estas posiciones, la Comisión Europea elaboró en 1998 la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas⁶. En comunicado de prensa de fecha 23 de febrero de 2001, el Comisario Europeo Mario Monti afirmó que la Dirección General de Competencia examinaría todos los casos relevantes de ayudas fiscales en la imposición de sociedades⁷.

El análisis del vínculo existente entre las ayudas estatales y los impuestos directos tratado en la Comunicación y pretendido por el ex Comisario Monti requiere observar los progresos obrados en relación con el Código de Conducta, y es en parte a ello a lo que este trabajo se encomienda. Debe resaltarse que es precisamente dicha vinculación la que ha llevado a anular recientemente una serie de normas tributarias forales vascas en virtud de las cuales se establecían créditos fiscales para inversiones y reducciones de la base imponible para nuevas empresas., siendo ello uno de los concretos resultados de la aplicación del Código de Conducta que por su amplitud, interés y especificidad es acreedor de un análisis individual que escapa del objeto del presente documento.

Es este un ejemplo claro de los límites que el Código y la Comunicación de la Comisión implican con respecto al poder tributario de los EEMM, nos encontramos por ello ante uno de esos casos en que “los fenómenos jurídicos que surgen de ese original y autónomo Derecho que es el Comunitario se insertan en nuestro propio sistema jurídico, en nuestra cultura y en nuestra sociedad, y en no pocas ocasiones, se convierten en la clave explicativa de las reformas normativas internas, clave que es justo reivindicar”⁸.

⁵ Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, anexa a las Conclusiones del Consejo ECOFIN, de 1 de diciembre de 1997, relativa a un Código de Conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas. DOCE núm. 2 de 6 de enero de 1998.

⁶ Comunicación 98/C 384/03. DOCE núm. 384 de 10 de diciembre de 1998, pp 3-9.

⁷ “The Directorate General for competition will examine all the relevant cases of fiscal state aids in business taxation, so as to allow the Comisión to comply fully and promptly with its own institutional obligations”. Press release IP/01/1468.

⁸ VILLAR EZCURRA. M “Exigencias del Derecho Comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario”. *Crónica Tributaria* n. 100 (2001), p.23-47.

2. EL CÓDIGO DE CONDUCTA COMO INSTRUMENTO DE COORDINACIÓN FISCAL

La idea latente en la redacción de este documento es la de actuar planteando la coordinación fiscal como necesaria alternativa a un proceso armonizador que venía evidenciando serias deficiencias. Se pretende ahora avanzar mediante pasos menos ambiciosos pero de mayor efectividad⁹. La armonización suave o "soft law" ha estado siempre presente en la Unión, a disposición de los EEMM en los momentos en que la falta de consenso político bloqueaba cualquier incipiente progreso¹⁰.

Los intentos de coordinación en el ámbito de los impuestos directos tenían entonces en el seno de la UE dos fines primarios: evitar la deslocalización del capital (factor con mayor movilidad) y facilitar la actuación de las empresas que operan en dos o más Estados Miembros garantizando la efectividad de la neutralidad fiscal, siendo este último punto donde los avances parecían mayores con dos directivas y un convenio¹¹.

Al observar que la vía emprendida podía ser adecuada la Comisión se propuso profundizar en la misma y con ese fin crea un Comité de expertos¹² presidido por un ex ministro de Finanzas Holandés Onno Ruding, y al que se encomienda la tarea de analizar los distintos Impuestos de Sociedades vigentes en Europa junto con las consecuencias que las diferencias entre los mismos podrían acarrear para la eficiencia en la asignación de recursos dentro de la Comunidad. Asimismo se le solicita proponer unas medidas susceptibles de paliar tales efectos negativos.

En cumplimiento de su misión, el Comité Ruding concluyó el 18 de marzo de 1992 que todos los sistemas fiscales de los Estados miembros practicaban algún tipo de discriminación entre inversión interior y extranjera y que, efectivamente, las divergencias en los Impuestos de Sociedades resultaban nocivas en tanto que daban pie a la asignación ineficiente de recursos a la vez que distorsionaban la

⁹ BLANCO CORRAL. M.P e IGLESIAS SUÁREZ. A "Política Fiscal en la Unión Europea: Antecedentes, Situación Actual y Planteamientos de Futuro" Instituto de Estudios Fiscales, DOC n.4/04.

¹⁰ ABBOT, K.W y SNIDAL.D: "Hard and soft law in international governance", International Organization 54 (3) Summer 421-456.

¹¹ Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/4344/CEE), relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de Estados miembros diferentes. Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/435/CE), relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Convenio de 23 de julio de 1990 (90/436/CEE) relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas. Para un estudio en mayor profundidad del proceso político que condujo al paquete del 90 ver RADAELLI, CM: "The Politics of Corporate Taxation in the European Union" Knowledge and International Policy Agendas, Routledge: Londres 1997.

¹² "Informe del Comité de expertos independientes sobre la imposición de sociedades", Bruselas, marzo de 1992.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

competencia. Estas distorsiones, por otra parte, se veían amplificadas por la eliminación de barreras a la movilidad del capital. Las propuestas elaboradas por el Comité fueron plasmadas en una larga lista que incluía desde la posibilidad de establecer un tipo mínimo del 30% hasta la hipotética armonización de determinados aspectos de la base imponible.

En cualquier caso, ninguna de las medidas planteadas fue llevada a la práctica¹³ rechazándose incluso una serie de Propuestas de Directiva elaboradas por la Comisión en base al informe¹⁴. Las enormes reticencias que en este momento se detectan hacia la armonización incluso de carácter parcial resultaron sin embargo de máxima utilidad, contribuyendo a alimentar la idea de la necesidad de actuar de algún otro modo y es aquí donde nace la idea de profundizar en la homogeneización de los aspectos más relevantes por la vía de la ya conocida coordinación. La aparente paralización que siguió a la presentación del Informe Ruding vio su fin con la coincidencia de criterios en torno a la necesidad de coordinación.

En la reunión del Consejo ECOFIN celebrada en Verona en abril de 1996 la Comisión propuso enfocar la fiscalidad desde una nueva y más amplia perspectiva, respaldando así las ideas de quienes postulaban que en la lucha contra la competencia fiscal no se antoja necesaria sino una armonización más liviana o suave en la que la armonización se identifique con coordinación y que consista no en la estandarización de todo elemento impositivo sino en la creación de modos de consulta interestatales y en la adopción de flexibles acuerdos en base a los cuales acercar las bases y tipos impositivos¹⁵.

La idea que debe presidir todo el proceso es la de conjugar todos los intereses nacionales en un marco abierto en el que puedan alcanzarse compromisos intergubernamentales incluso desprovistos de carácter vinculante.

El Comisario Europeo de Mercado Interior, Fiscalidad y Unión Aduanera plasma con meridiana claridad todas estas ideas en unas declaraciones en las que afirmaba que *“como alternativa al proceso destructivo, yo defiendo una mayor coordinación entre los Estados Miembros y la Comisión que conduzca a acuerdos transfronterizos que protejan los ingresos de los Estados miembros a la vez que eliminan los obstáculos fiscales a las actividades empresariales transfronterizas... Una*

¹³ Quizás se atendió en mayor medida a los intereses empresariales dejando al margen los problemas que se planteaban los propios Estados Miembros y ello implica ya una diferencia con los trabajos de la OMC.

¹⁴ Se trataba de propuestas destinadas a eliminar la retención de impuestos sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas, compensación transfronteriza de pérdidas o extensión del ámbito de aplicación de las Directivas sobre fusiones y matriz-filiales.

¹⁵ CORONA RAMÓN, J. F: *“La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa”*. Instituto de Estudios Fiscales 1990.p.78.

*cooperación transparente y constructiva entre los Estados miembros de la UE sobre las leyes no usuraría ninguna soberanía en temas fiscales*¹⁶.

La apuesta por una “armonización suave” o coordinación viene además apoyada por la incidencia del principio de subsidiariedad en temas fiscales en la medida en que permite considerar que sólo será necesario proceder a una armonización en función del mercado común, sin que se pretenda, ni sea necesaria, la completa unificación de los sistemas fiscales nacionales. La aplicación de este principio permite compatibilizar, en la medida de lo posible, la intención estatal de conservar su soberanía fiscal con la eliminación de las más claras distorsiones al Mercado Interior. La solución radicarà por tanto en saber conjugar las exigencias del principio de subsidiariedad (representante de los intereses estatales) con aquellas que derivan del principio de neutralidad (que representa el interés común de la Unión).

En el documento “La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”¹⁷ la Comisión aseguraba no “perseguir una armonización de los sistemas tributarios como un fin en sí mismo” sino que se mostraba partidaria de “un planteamiento pragmático y realista que permita combatir mejor la pérdida de soberanía fiscal que han venido experimentando los Estados miembros en beneficio de los mercados”.

Es en 1997 cuando nace el más interesante intento de encauzar la solución a los problemas derivados de la competencia fiscal perniciosa por la vía de la coordinación. Los Ministros de Economía y Finanzas convinieron en la adopción de un paquete de medidas (Paquete Fiscal) estructurado en una triple vertiente:

1-. Mayor cooperación en materia de fiscalidad sobre los rendimientos del ahorro: se traduce en una Directiva destinada a garantizar una mínima imposición de los rendimientos del ahorro en forma de intereses en la Comunidad con el fin de salvar a algunos Estados de la pérdida de ingresos que soportaban dada la deslocalización motivada por la competencia fiscal¹⁸. Para evitar problemas se condicionó su aplicación a la adopción de medidas similares en terceros países y territorios dependientes y asociados de los Estados Miembros. Fue aprobada finalmente en el Consejo ECOFIN de 3 de Junio de 2003¹⁹.

2-. Eliminación de retenciones de pagos transfronterizos de intereses y cánones: se plasma en otra Directiva que instaura un régimen común aplicable a los efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros que trata de evitar la doble imposición que se daba en las grandes operaciones entre empresas

¹⁶ Diario Expansión de 21 de octubre de 2003, p.63.

¹⁷ Doc. COM (96) 546 final de 22 de octubre de 1996.

¹⁸ Resolución del Consejo y de los Representantes de los Estados miembros sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses DOC 7248/03 FISC.

¹⁹ Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (DOCE n. L 157 de 26 de junio de 2003).

relacionadas. La Directiva establece la exoneración en origen sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas asociadas²⁰. Aprobada finalmente también el 3 de Junio de 2003 entró en vigor el 1 de Enero de 200²¹. El 30 de Diciembre de 2003 se presentó una Propuesta de Directiva que busca reformar esta.

3-. Elaboración de un Código de Conducta sobre Fiscalidad empresarial: siendo este el punto en el que se centra el presente estudio. Poco tiempo después el Código se vio complementado por la "Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas"²².

Tal y como pretendían algunos países, con Francia a la cabeza, estas medidas formaban un todo único, de tal modo que no eran susceptibles de aplicación autónoma hasta la aprobación unánime de cada una de ellas²³.

Obviamente, las reticencias estatales dependen mucho de la actitud de terceros países, actitudes que, de no comprometerse a respetar los principios emanados del Código, podían dar lugar a enormes fugas de capitales hacia el exterior de la UE; de ahí el compromiso estatal de promover y extender los principios recogidos en el Código. El objetivo del Código de Conducta se encuadra en el propio marco de la cooperación y su objeto no es tanto la armonización de los elementos básicos de la imposición fiscal directa, sino la eliminación de las prácticas más claramente distorsionadoras y anticompetitivas derivadas de la competencia fiscal perniciosa.

3. LA COMPETENCIA FISCAL LEGAL Y PERNICIOSA

El reconocimiento de las libertades económicas por parte del Derecho Comunitario ha facilitado y potenciado enormemente la movilidad de los factores productivos en el marco de la Unión Europea. Aún así, el grado de movilidad no es

²⁰ Directiva 2003/49/CE del Consejo relativa a un régimen común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. (DOCE n. L 157 de 26 de junio de 2003).

²¹ España, junto con Portugal y Grecia disfruta de un régimen transitorio en lo referente a cánones de acuerdo con el cual no integraran el contenido de la Directiva hasta que entre en vigor la del ahorro. España podrá además aplicar durante 6 años una retención de origen sobre el pago de cánones nunca superior al 10%.

²² "Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas" DOCE n. C 384 de 10 de diciembre de 1998.

²³ De esta manera un instrumento de "soft law" como el Código quedó ligado a otros elementos de "hard law".

homogéneo y el factor trabajo es más estable que el capital por motivos principalmente inherentes a las personas.

La libre circulación garantizada por el ordenamiento jurídico comunitario tiene también por efecto el “promover que los agentes económicos puedan decidir la jurisdicción fiscal a la que someterse”²⁴.

En efecto, la práctica ausencia de armonización o coordinación en materia de imposición directa que hemos comprobado concurría en Europa hasta mediados de la década de los 90 se concretó en una defiscalización progresiva de los rendimientos de capital y en una competencia fiscal abierta “no siempre leal y en ocasiones dañina”²⁵ que ha venido siendo calificada como “competencia perniciosa”, “lesiva” o “desleal”.

Los sujetos competidores son los propios Estados, quienes se apresuraban en implantar medidas potencialmente deslocalizadoras de la actividad productiva y financiera. Muchas regulaciones fiscales se han orientado a crear regímenes con especial atractivo para las empresas más móviles en el ámbito internacional (tax niches)²⁶. Estas medidas tienen, además, otras consecuencias accesorias como son la pérdida de ingresos fiscales o el incremento de la presión sobre el factor trabajo.

La “aldea global” y los grandes flujos comerciales y de capital que esta implica junto con los avances tecnológicos (particularmente del comercio electrónico)²⁷ y el desarrollo de las multinacionales está incrementando el riesgo de competencia fiscal perniciosa al facilitar tanto la movilidad de actividades como la prestación de servicios y el movimientos de capitales, de tal modo que las situaciones impositivas de las empresas cobran mayor relevancia en su proceso de toma de decisiones, más aún en un espacio económico desprovisto de barreras como el europeo.

No obstante, hay incluso quienes afirman que, mientras que algunas inversiones puedan tender a localizarse en las zonas de más bajo nivel impositivo en lugar de en otros puntos de la UE, el efecto de esta política fiscal sobre la totalidad del mercado tiende a ser positivo dado que una mayor cantidad de inversiones procedentes del exterior se verían atraídas por la misma, añadiéndose así a la capitalización total del mercado²⁸ pudiendo incluso contribuir a acercar las economías de los nuevos miembros a la media comunitaria.

²⁴ VILLAR EZCURRA. M “Exigencias del Derecho Comunitario a la Metodología del Derecho Financiero y Tributario”. Op. cit..23-47.

²⁵ Ibid.

²⁶ Véase DALY. M. “Harmonization of direct taxes in the European Community” en BALDASARRI. M. y ROBERTI. P “Fiscal Problems in the single market” St Martin´s Press, Nueva York .1994.

²⁷ Sobre este tema ver: OLIVER CUELLO.R: “Tributación del comercio electrónico”, Tyrant lo Blanch, n.11, Valencia, 1999; A. DE JUAN y LEDESMA, “Fiscalidad del comercio electrónico: mito y realidad” RCT n.204, 2000.pp 123 y ss.

²⁸ SEABRIGHT. P & BESLEY.T, “Discord Over Harmony”, European Economic Perspectives 21 .1999.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

La Comisión, en su Comunicación titulada “Paquete de medidas fiscales para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea” valora de manera positiva la competencia en materia fiscal en base a sus efectos positivos sobre los ciudadanos y a su valiosa contribución a la hora de reducir el gasto público²⁹, posibilitando así una mayor eficiencia económica. De hecho, en la década de los 80 dicho tipo de competencia ayudó a reformar los sistemas fiscales occidentales disminuyendo los tipos aplicables y aumentando las bases imponibles contribuyendo así a potenciar la neutralidad de los mismos³⁰.

De cualquier modo, hemos visto como la competencia fiscal tiene también un perfil negativo que se pone en evidencia cuando los Estados ofertan niveles de imposición excesivamente bajos con el objeto de atraer hacia sus territorios a empresas que basen su decisión de localización meramente en razones fiscales. A la larga ello lo que conlleva es una gran incidencia en el desplazamiento de la presión fiscal hacia un sector con menor grado de movilidad tal y como lo es la base laboral.

Son, por lo tanto, los factores más móviles los que han constituido el objeto que ha conducido a los Estados miembros a la situación descrita en tanto en cuanto se hacía necesario evitar su fuga a otras zonas, compensándose la consiguiente disminución de ingresos con un incremento de la presión sobre las bases menos móviles³¹ en un momento (primeros años en la década de los 90) en que el desempleo constituía una de las principales preocupaciones a lo largo de todo el continente.

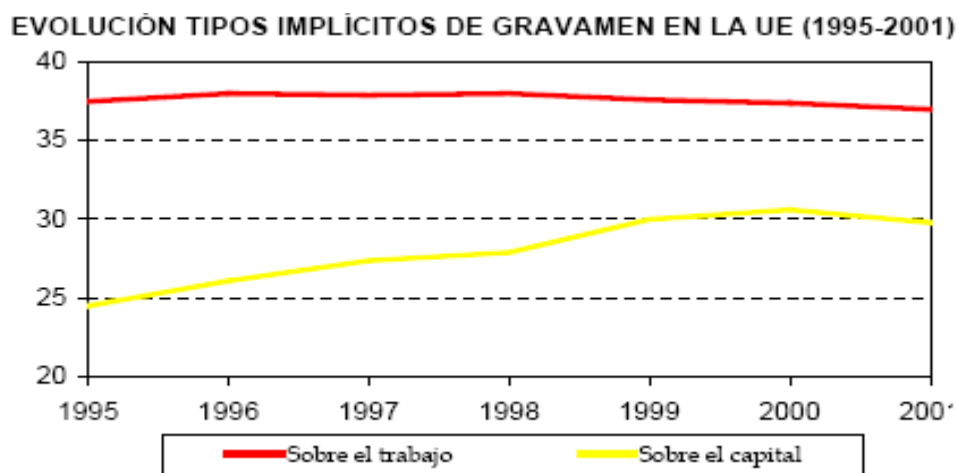
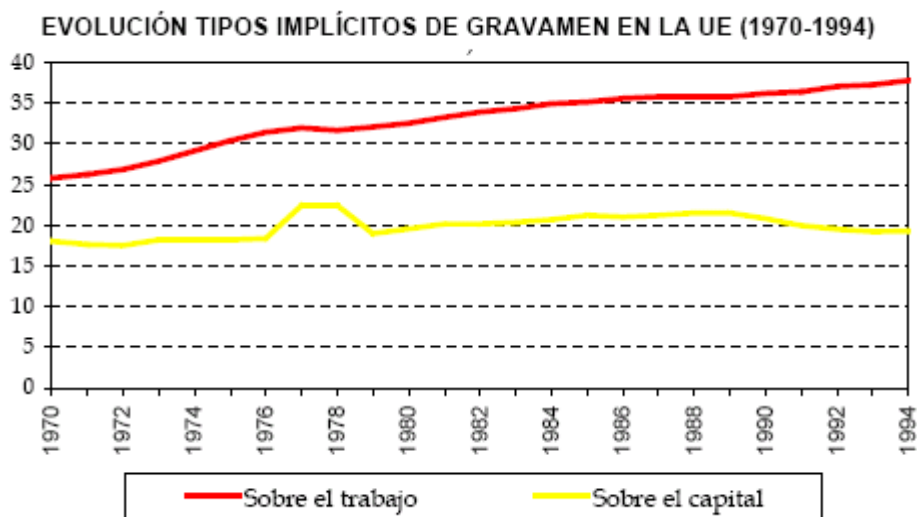
El desplazamiento de la presión fiscal es lógico debiendo tomarse en consideración que en el viejo continente, los Estados han optado mantener el modelo de Estado de Bienestar y por este motivo necesitan seguir percibiendo una gran cantidad de ingresos tributarios capaz de soportar los imprescindibles gastos públicos. En los gráficos que siguen a continuación puede observarse con claridad cómo son mayores los tipos implícitos de gravamen³² sobre el trabajo que sobre el capital, y como el cambio de tendencia coincide con el periodo histórico en que los países europeos comienzan a ser conscientes del problema. El mayor acercamiento se produce como es lógico a partir de la aprobación del Paquete Fiscal en 1997.

²⁹ Contribución especialmente interesante a la vista de sectores públicos excesivos o sobredimensionados tal y como ocurre en los nuevos Estados miembros, acostumbrados en el pasado cercano al intervencionismo comunista.

³⁰ MALDONADO GARCÍA-VERDUGO. A “Ejercicios sobre Competencia Fiscal Perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y Diferencias”. *Crónica Tributaria* n.97 (2001).

³¹ La Comunicación de la Comisión “Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea, en su párrafo 5 atribuye a esta subida en la presión fiscal sobre el trabajo el incremento de varios puntos porcentuales en las tasas de desempleo.

³² El tipo implícito mide la carga fiscal media efectiva de cada categoría de renta. Viene dado por el cociente entre los ingresos impositivos y la base imponible potencial para cada tipo de renta.



Fuente: RUBIO GUERRERO.J.J y BARRUSO CASTILLO. B "Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos en la Unión Europea". Instituto de Estudios Fiscales. DOC 15/04

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

- Tipo implícito sobre el trabajo es el cociente entre ingresos fiscales que proceden del trabajo (Renta, salarios y cotizaciones sociales) y la retribución total de los trabajadores de esa economía.
- Tipo implícito sobre el capital es el cociente entre un numerador constituido los ingresos obtenidos a través de los impuestos que gravan la rentabilidad del ahorro y de la inversión (tanto de familias como de empresas) así como de los procedentes de los impuestos sobre stocks de capital; y un denominador compuesto por las rentas de capital y rentas empresariales obtenidas, en todo el mundo, por los residentes de un país.

Debe advertirse que la noción de competencia fiscal perniciosa no es pacífica dentro de la doctrina y ello es así hasta el punto de que en el marco de este debate se han disputado incluso los datos empíricos³³.

Las diferencias existentes entre los diversos Estados traducen la carencia de neutralidad tributaria en la UE y dan pie a la adopción de medidas cada vez más competitivas. Debe observarse que en aquellos países en que los sistemas fiscales no son neutrales (las tasas de rendimiento relativas después de impuestos no se corresponden con las tasas de rendimiento relativas antes de impuestos) se estará produciendo una asignación de recursos del todo inadecuada.

De acuerdo con lo que se ha venido explicando, el problema surge cuando la competencia se extralimita en el marco de los factores móviles en la medida en que puede imprimir a los sistemas impositivos un carácter contrario al empleo y dificultar, además, una reducción bien estructurada de la presión fiscal global³⁴.

La erosión de los ingresos de la Hacienda Pública, como consecuencia de la rivalidad fiscal interestatal³⁵ puede suponer una guerra comercial que tenga por contrapartida un aumento de la carga fiscal en industrias de estructura social, en la base obrera y en el capital. En los últimos tiempos se viene observando, incluso, una

³³ Para estudiar el tema con mayor profundidad ver: BASINGER, S y M. HALLERBERG: "Remodeling the competition for capital. How domestic policies erases the race to the bottom". Documento distribuido en la reunión anual de la APSA, Washington, 31 de agosto-3 de septiembre de 2000; Centre For European Policy Studies "The future of Tax Policy in the EU. From Harmful Tax Competition to EU Corporate Tax reform" Publicaciones CEPS, Bruselas 2000; DEHEJIA V.H y P. GENSCHEL: "Tax Competition in the European Union" *Politics and Society*, 27, 3, pp 403-430; GODON R.H y BOVERGEN "Why is capital so immobile internationally? Possible explanations and implications for capital income taxation", *American Economic Review*, 86, 5, pp 1057-1075.

³⁴ BOKOBO MOICHE "Código de Conducta Fiscal en el ámbito de las empresas: La armonización de la Imposición Directa en la Unión Europea" op. cit. p. 41.

³⁵ La recaudación del Impuesto de Sociedades no ha sido en realidad tal en la UE en la últimas tres décadas en la medida en que la reducción de tipos se compensa con la ampliación de bases imponibles y se ve mitigada por la evolución de la actividad económica. Ver RUBIO GUERRERO, J.J y BARRUSO CASTILLO. B: "Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos en la Unión Europea" op cit. p.40.

traslación de la carga fiscal a los impuestos indirectos. Los límites a la competencia fiscal se sitúan en el punto en que esta llega a distorsionar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

En el actual contexto de la reciente ampliación de la UE hacia el Este el problema cobra una nueva dimensión en la medida en que el tan temido fenómeno de la deslocalización empresarial puede venir motivado también por una carrera en la rebaja de tipos capaz de frustrar los esfuerzos armonizadores.

4. EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS

4.1. ANTECEDENTES INMEDIATOS

A iniciativa del Comisario Mario Monti, la Comisión Europea presentó en abril de 1996 al Consejo ECOFIN informal de Verona un documento denominado "La Fiscalidad en la Unión Europea". En este documento se reconocía que "la competencia desleal en el ámbito fiscal constituye un motivo de preocupación" y que "la degradación de los sistemas fiscales se produce a través de la erosión de la base de imposición provocada tanto por la competencia fiscal como por el desarrollo de la economía sumergida".

En el informe se ponían de manifiesto los cambios estructurales obrados en los diversos sistemas fiscales nacionales, donde la carga impositiva se había trasladado hacia la base imponible menos móvil, el trabajo, a fin de compensar las pérdidas fiscales ocasionadas por la erosión de otras bases que disfrutaban de mayor movilidad. Tras el estudio de este informe, en el propio Consejo de Verona se decide crear un grupo de expertos representantes de los ministros de Economía y Finanzas presidido por el propio Mario Monti, grupo que debía estudiar la problemática fiscal desde una doble perspectiva: política y técnica.

El fruto de los trabajos de este grupo se concretó en un documento llamado "La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios" en el cual se advertía la amenaza de una competencia perjudicial que busca captar los factores de mayor movilidad.

En el propio Informe se indica un punto que no debe pasar desapercibido "muchos delegados del Grupo se declararon a favor de que las iniciativas destinadas específicamente a restringir o eliminar la competencia desleal en este ámbito siguiesen adelante, en conexión con los trabajos que se están llevando a cabo en la OCDE".

Finalmente, se avanzan una serie de iniciativas de la Comisión dirigidas a:

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

1-. Adoptar un acuerdo general sobre las categorías de medidas que puedan resultar nocivas en el ámbito comunitario.

2-. Elaborar un Código de Conducta.

3-. Coordinar aquellas medidas adoptadas por las autoridades nacionales con el objetivo de evitar que la competencia fiscal conlleve efectos nocivos para el interés común.

4-. Profundizar en la cooperación en la represión del fraude y la evasión.

Al término de la celebración de la reunión informal en Mondorf-les Bains del Consejo ECOFIN en el mes de septiembre de 1997, la Presidencia del Consejo hizo público un mandato a la Comisión para que presentase las medidas concretas que, en su opinión, debieran incluirse en un futuro paquete de medidas fiscales. La Comisión, en cumplimiento del mismo, elabora sendas Comunicaciones presentadas el 1 de Octubre y el 5 de Noviembre y aprobadas en la reunión del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997³⁶.

El paquete ideado por la Comisión consta, como ya se dijo, de 3 bloques de medidas, uno de los cuales es el denominado Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas. El Código no sufrió los mismos obstáculos que las demás medidas que integraban el "Paquete Fiscal", y ello fue así dadas las especiales circunstancias que en él concurrían³⁷, como lo son el hecho de que el fenómeno al que respondía quedaba constituido por una realidad más visible que los demás (deslocalización empresarial) y su carácter no vinculante.

4.2. PRINCIPALES ELEMENTOS DEL CÓDIGO DE CONDUCTA

El Código es un instrumento jurídico que busca el respeto a los principios de competencia leal y el compromiso de no adoptar medidas que puedan resultar perniciosas. Como ya se ha dicho carece de obligatoriedad, en otras palabras, es un pacto político que no vincula a las partes que lo han suscrito, así se recoge en su exposición de motivos³⁸ y así lo entiende la doctrina³⁹. Dicha naturaleza viene

³⁶ CONCLUSIONES DEL CONSEJO ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal (98/C 2/01).

³⁷ ALBILLOS FERNÁNDEZ. M.L "El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas: Una alternativa viable a la armonización fiscal", *Noticias de la Unión Europea*. n.24 (2000), p. 74.

³⁸ "Destacando que el Código de Conducta es un compromiso político y que por tanto, no influye en los derechos y obligaciones de los Estados Miembros ni en las competencias respectivas de los Estados Miembros y de la Comunidad tal y como se derivan del Tratado".

³⁹ Véase al respecto GARCÍA MONCO.A "Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios". Ed. Civitas, Madrid, 1999. p 226; ROCHE LAGUNA. I "La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados Miembros (Armonización de la imposición directa en la CE2). Ed. Tirant lo Blanch, Valencia. 2000. p. 120; HERRERA MOLINA.P.M "Nuevas

respaldada por la conciencia generalizada de perdedores con la competencia fiscal desleal que comparten, con mayor o menor grado de intensidad, todos los Estados miembros⁴⁰.

Su aplicación geográfica se extiende a los entonces 15 Estados Miembros y a sus territorios dependientes (un punto particularmente importante en esta materia) mientras que a los candidatos a la adhesión se les solicitó asumir los principios del Código en el marco de las negociaciones previas a la ampliación.

Tiene por objetivo principal evitar la competencia desleal, mejorar la transparencia en el área fiscal mediante la definición de medida fiscal nociva, la previsión de mecanismos para el continuo intercambio de información entre Estados Miembros, la evaluación de cualquier medida fiscal que se pretenda adoptar. Debe pensarse además que en la mente de todos estaba también evitar importantes pérdidas de ingresos fiscales y orientar las estructuras fiscales hacia el crecimiento del empleo.

En su primera parte, el Código aborda los conceptos fundamentales en torno a los cuales se articula. Traza los límites de su ámbito de aplicación al circunscribirlo a medidas legislativas, reglamentarias y prácticas administrativas con influencia significativa o capacidad de influir de igual modo en "la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad" (letra A).

La letra B considera que pueden catalogarse como medidas perniciosas aquellas medidas que "impliquen un nivel efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate (...) Dicho nivel impositivo puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente".

Algunos sostienen que la amplia definición abarca cualquier medida nacional sobre el Impuesto de Sociedades que lo alejase de un tipo único aplicado a una base común a todos los sectores de la actividad económica mientras que por otro lado deja fuera, y en consecuencia permite, las diferencias entre países tanto en el tipo impositivo aplicable al Impuesto de Sociedades como en la definición de la base⁴¹.

El propio punto B para delimitar la amplitud del concepto, contiene los criterios susceptibles de ser empleados en la evaluación del carácter pernicioso de las referidas medidas o prácticas.

perspectivas de armonización fiscal. Comentario a la nota sobre "Panorama sobre el proceso de armonización fiscal" elaborado por el Grupo de Intercambio sobre asuntos europeos. *Noticias de la Unión Europea*. N.187/188, agosto-septiembre, 2000, p.86.

⁴⁰ ALBILLOS FERNÁNDEZ. M.L op. Cit. p.74

⁴¹ ZUBIRI. I: "El sistema de concierto económico en el contexto de la Unión Europea", Círculo de empresarios Vascos. Bilbao.2000

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

1-. si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, o

2-. si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional, o

3-. si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o

4-. si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE, o

5-. si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia.

Como ya se dijo al tratar la competencia fiscal, la noción de la misma no es pacífica en el plano doctrinal, sin embargo el Código se aventura a tratar de delimitar el concepto a partir de los antedichos criterios.

La idea de la armonización suave, "soft law", subyace claramente en la ausencia de un compromiso nítido y real de estandarización, la intención es la de elaborar un acuerdo en torno a las medidas que influyan o puedan influir "de manera significativa" es decir, dando lugar a un nivel impositivo efectivo "considerablemente inferior" dejando al margen otras de menor calado. Además, la influencia significativa se ciñe al ámbito de la "radicación" de la actividad empresarial entendida como la designación de la residencia de las empresas⁴², punto este que puede ser criticado por entender que deja de lado el principio de neutralidad⁴³.

Hay quienes⁴⁴ han discutido que el elemento de la residencia siga manteniendo el carácter primordial del que gozaba en principio y lo han hecho recurriendo a la jurisprudencia del TJCE en la que se observa una traslación o ampliación del objeto de la cuestión, que llega a abarcar la realización de actividades, obtención de ingresos o de beneficios fiscales en sentido amplio prescindiendo de la residencia del contribuyente físico o jurídico⁴⁵.

⁴² BOKOBO MOICHE op.cit. p.45.

⁴³ ALBILLOS FERNÁNDEZ M.L op cit. p 82.

⁴⁴ RUBIAL PEREIRA, L: Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas. *Noticias de la UE* n.179, 1999, p 109.

⁴⁵ STJCE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-279/93. Rec.p.I 225; STJCE de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, asunto C-80/94 Rec. p I 2493; STJCE de 22 de abril de 1992, *Jessica Safir*, asunto C-118/96 Rec I-1897.

El compromiso de los Estados miembros se orienta en el Código desde una perspectiva dual:

1-. Por un lado se comprometen a no introducir nuevas medidas fiscales perniciosas. En Derecho Comunitario son habituales este tipo de acuerdos o cláusulas de “stand still” consistentes en la congelación legislativa.

2-. Por otro lado hay un compromiso consistente en revisar sus disposiciones en vigor bajo el prisma que ofrece el Código de Conducta hasta el punto de si llega a ser necesario, modificar sus legislaciones lo antes posible tras el proceso de evaluación. Este punto es una concreción del principio de desmantelamiento o “roll back”. En la adenda al Código de Conducta se contiene incluso un acuerdo en materia de plazos, señalándose la regla general de los dos años para el desmantelamiento. A partir del 1 de Enero de 1998 el desmantelamiento efectivo deberá lograrse en un periodo de 5 años (situándose el límite en el 1 de Enero de 2002) ampliables en determinadas circunstancias previamente evaluadas por el Consejo.

En la propia adenda tanto las instituciones comunitarias (Consejo y Comisión) tanto como los representantes de los EEMM resaltan la importancia de que la congelación y el mantenimiento se apliquen equilibradamente en situaciones comparables. La promoción en aras de la extensión en la aplicación del Código a terceros países y de manera particular a los Territorios Dependientes o Asociados es asimismo objeto del compromiso estatal.

4.3. EL INFORME PRIMAROLO

La aplicación del Código se encomienda a un Grupo de Política Fiscal (Taxation Policy Group) creado “ad hoc” y constituido por representantes de alto nivel de los diferentes Estados. La primera reunión del grupo tuvo lugar en 1998 bajo la Presidencia de Mrs. Dawn Primarolo, representante del Reino Unido donde previamente había ocupado la cartera del Tesoro.

Este grupo fue el que asumió el reto de llevar a la práctica el primer instrumento de “soft law” vinculado con la Imposición de Sociedades, el encargado de elaborar un largo informe en el que se identificaban las medidas entonces vigentes en la UE que pudieran resultar contrarias al Código de Conducta. El Grupo tuvo que hacer frente a la disyuntiva de optar por una aplicación estricta basada en una amplia interpretación del concepto de medidas potencialmente dañinas que podría conducir hasta la cuasi armonización del Impuesto de Sociedades o por el contrario rebajar sus exigencias rigiéndose principalmente por los primeros 5 puntos de la letra B y correr el riesgo de que los Estados incurrieran en un exceso de confianza y se aprovecharan del amplio margen concedido.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

La actitud del Grupo se ha decantado por la segunda alternativa, concentrándose en aquellas medidas con mayor incidencia sobre el sector financiero y actividades financieras de las empresas dejando más margen las medidas con efectos sobre decisiones reales de las empresas tal y como pueden ser producción, inversión, etc...⁴⁶. La primera reunión tuvo lugar el 8 de mayo de 1998 y en ella los Estados se comprometieron a remitir a la Comisión un informe preliminar antes del 19 de junio de 1998, lista que contuvo 60 medidas y que la Comisión presentó el 16 de julio de 1998 para ser posteriormente ampliada en septiembre.

A partir de ahí, los Estados miembros comunicaron a la Comisión la existencia de medidas vigentes en otros Estados a efectos de su inclusión en la lista, este periodo de comunicaciones se suspende en enero de 1999 con el fin de poder estudiar las medidas hasta entonces remitidas.

Dos avances fueron presentados en las reuniones del Consejo ECOFIN celebradas el 1 de diciembre de 1998 y el 25 de mayo de 1999, el Consejo ECOFIN elevó sucintos informes a los Consejos Europeos de Viena de 11 de diciembre de 1998 y de Colonia de 3 de junio de 1999.

El Informe en su versión definitiva se presentó en Helsinki el 29 de noviembre de 1999⁴⁷, si bien no pudo llegar a ser examinado en el Consejo⁴⁸ y ello fue utilizado por algún Estado para manifestar sus dudas en torno a su carácter vinculante. No obstante, tras el Consejo ECOFIN de 27 de noviembre de 2000 se cierra esa puerta al reconocer tácitamente las conclusiones del Informe y adoptar en base a él una serie de medidas de desmantelamiento de status quo.

En el informe se analizan 271 medidas vigentes en los EEMM y sus territorios dependientes, concluyendo que 66 de ellas eran perjudiciales. Para la estructuración interna del informe la Comisión había propuesto ya un sistema de clasificación en grupos homogéneos y que fue ulteriormente aplicado, a saber:

1-. Servicios Intragrupos: Relativas por ejemplo a centros de coordinación o servicios, etc.

2-. Servicios Financieros, de Seguros y Compañías Off-Shore: Comprende lo tocante a compañías de seguro, sociedades de inversión...

3-. Otras Medidas de Sectores Específicos: Abarca las medidas que buscan beneficiar a un sector determinado como transporte, telecomunicaciones o cualquier otro.

⁴⁶ ZUBIRI. I: "El sistema de concierto económico en el contexto de la Unión Europea".op.cit.

⁴⁷ Documento SN 4901/99.

⁴⁸ RADAELLI, CLAUDIO. M: "The Code of Conduct Against Harmful Tax Competition: Open Method of Coordination in Disguise", Robert Schuman Centre for Advanced Studies, EUI Working Papers RSC 2002/43.

4-. Medidas de Incentivación Regional: Trata las medidas que ofrecen ventajas a las empresas que localicen sus dependencias en zonas concretas de un Estado.

5-. Otras Medidas: Cajón de sastre en el que cabe cualquier otra medida a excepción de las contenidas en el grupo siguiente.

6-. Medidas correspondientes a Territorios Asociados o Dependientes.

En los últimos los grupos es donde concentraron la mayoría de las medidas y prácticas analizadas. La nocividad por el contrario ha sido mayor en los 2 primeros grupos.

4. 4. LAS MEDIDAS ESPAÑOLAS AFECTADAS POR EL CÓDIGO

Las medidas que se consideraron en un principio potencialmente cuestionables en España fueron las siguientes:

Sociedades de Tenencia de Valores Extranjeros; Incentivos para empresas de explotación minera; Provisiones por insolvencias y otras en los sectores Bancario y Financiero; Incentivos para empresas de explotación minera; Incentivos a la inversión en el Sector Audiovisual y Cinematográfico; Tratamiento de la Investigación y Explotación de Hidrocarburos; Empresas de Transporte Marítimas en Canarias o que tienen servicios regulares entre la Península y Canarias; Régimen Económico y Fiscal de Canarias; Sociedades de Desarrollo Regional; Incentivos para las PYME; Exención del 50% para rentas obtenidas en Ceuta y Melilla; Deducciones Fiscales por inversiones; Fondos y Sociedades de Capital Riesgo; Oficinas de Representación; Normativa de las Comunidad Autónoma Vasca y Navarra sobre Centros de Coordinación (por infravaloración de la base y tipo menor que en Territorio Común); Normativa de las Comunidad Autónoma Vasca y Navarra sobre Vacaciones Fiscales (exención temporal del Impuesto de Sociedades).

Dentro de esta larga lista únicamente se han considerado como perjudiciales el Régimen fiscal del tratamiento de la investigación y explotación de hidrocarburos, la normativa sobre Centros de Coordinación.

Se han alzado algunas voces críticas contra las conclusiones del Grupo de Política Fiscal, ya que hay quienes sostienen que mientras que multitud de medidas potencialmente dañinas no han sido analizadas dentro de las que sí lo han sido hay muchas que no se han catalogado como dañinas a pesar de contener elementos altamente competitivos y deslocalizadores de carácter diverso como por ejemplo tipos reducidos, amortizaciones aceleradas, infravaloraciones de la base y demás incentivos.⁴⁹

⁴⁹ ZUBIRI. I: "El sistema de concierto económico en el contexto de la Unión Europea".op.cit.

Todo ello debe ser visto en el marco de la decisión del Grupo de optar por una aplicación no demasiado estricta del Código y centrada en los sectores de actividad más fácilmente deslocalizables.

Para SUSANA BOKOBO el Código fue, al menos en sus primeros años, la traducción de una voluntad jurídica con utilidad como orientador de la acción estatal en materia de fiscalidad de las empresas pero complementario al Derecho originario y derivado y por tanto ocupando la posición más subsidiaria en relación al resto del ordenamiento jurídico comunitario. La debilidad se hace además patente al constatar la imposibilidad de que sea objeto de un control de legalidad ni de una interpretación prejudicial. Su valor para esta autora radica en el hecho de ser una valiosa ayuda al incidir en un terreno en que cualquier avance resulta tremendamente complejo⁵⁰.

Quizás dichas afirmaciones precisen de una serie de matices consecuencia de la vinculación del Código de Conducta con la normativa de control de ayudas de estado, vínculo este que ha dado pie a la posibilidad de aplicar las ideas del Código y eliminar con carácter obligatorio las medidas de competencia fiscal prejudicial. El resto de este documento se encomienda a analizar las últimas afirmaciones.

5. EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO Y SU ESPECIAL RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DIRECTA

5.1. AYUDAS DE ESTADO EN EL MARCO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA

El TCE no recoge una definición del concepto de ayuda de Estado, habiendo optado las Instituciones Europeas por una interpretación amplia del mismo y prestando mayor atención a elementos de carácter sustantivo que a elementos formales⁵¹.

Del análisis sistemático de la jurisprudencia resulta susceptible de ser catalogado como ayuda estatal cualquier comportamiento imputable al Estado que suponga

⁵⁰ BOKOBO MOICHE. S. op.cit. p.47

⁵¹ CRAIG,P. y DE BÚRCA,G., *"EU LAW , Text, Cases and Materials"*, Oxford University Press, New York, 1998, p.1077.

una transferencia directa o indirecta de fondos estatales a una empresa⁵², es decir, cualesquiera ventajas otorgada por las autoridades públicas que mitiguen las cargas normalmente incluidas en el presupuesto de una empresa⁵³.

Las normas rectoras del sistema de control de ayudas se contienen en los artículos 87 y 88 TCE (anteriormente 92 y 93) y se han venido desarrollando a través de Derecho derivado y en gran medida en base a la jurisprudencia del TJCE. Dichas normas no prohíben a los Estados la concesión de cualquier ayuda pública sino únicamente de aquellas que reúnan los requisitos plasmados en el primer párrafo del artículo 87⁵⁴:

La Comisión Europea elaboró hace tiempo una lista abierta de actuaciones estatales con cabida en el concepto “ayuda” haciendo referencia a “*subvenciones, exoneraciones de impuestos y tasas, exoneraciones de tasas parafiscales, bonificaciones de intereses, garantías de préstamos e condiciones particularmente favorables, suministro de bienes o servicios en condiciones preferentes, cobertura de pérdidas de explotación o cualquier otra medida de efecto equivalente*”⁵⁵.

También GONZÁLEZ SÁNCHEZ apunta que cualquier tipo de tributo y con respecto a cualquiera de sus elementos esenciales puede entrar en conflicto con la normativa en materia de ayudas estatales⁵⁶. ORTIZ CÁRDENAS, por su parte ha analizado con minuciosidad los diferentes tipos de beneficios fiscales y ayudas públicas que pueden ser consideradas como ayudas de estado⁵⁷.

Es por todo ello que la tensión entre el régimen comunitario en materia de ayudas de Estado y las reglas nacionales reguladoras de la fiscalidad directa no es un problema nuevo. Ya en los albores de la Comunidad, 1961, en el asunto *Gezamenlijke steenkoolmijnen*⁵⁸ el TJCE, al analizar una prima exenta de impuestos concedida por las autoridades holandesas a los mineros, estableció un principio

⁵² La imputabilidad al Estado se desarrolla en STJCE de 21 de marzo de 1991 en el asunto C-305/89, *Italia/ Comisión*, Rec.p.I-1635, FJ 11. La transferencia de fondos estatales en STJCE de 30 de noviembre de 1993, *Kirsamer-Hack*, asunto C-189/91. Rec.p.I-6185, FJ 16-17

⁵³ XXVII Informe sobre Política de Competencia (1997), Punto 215.

⁵⁴ Con arreglo al artículo 87 del Tratado CE, “serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

⁵⁵ Respuesta de la Comisión a la pregunta escrita. n.48/63, de 27 de junio de 1963, sobre la aplicación de las reglas de la competencia a empresas estatales, DOCE, n 125 de 17 de agosto de 1963.

⁵⁶ GONZÁLEZ SÁNCHEZ. M “Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario”. *Noticias de la Unión Europea*, n.196, mayo 2001.p.40.

⁵⁷ En el Capítulo IV de su obra “*Las ayudas de estado y el derecho comunitario*”. Instituto de Estudios Fiscales. Inv. Jurídica n. 3/03. pp. 67-85.

⁵⁸ STJCE de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limbrg/ Alta Autoridad*, asunto 30/59, Rec.p.1 y 39.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

según el cual la noción de ayuda de estado goza de mayor amplitud que la de subvención al comprender no solamente las prestaciones positivas sino también otro tipo de intervenciones que bajo diversas formas, incluidos los gravámenes sobre los beneficios de una empresa, y que sin ser subvenciones en sentido estricto son de una misma naturaleza y tienen idénticos efectos⁵⁹. Este razonamiento ha sido refrendado en ulterior jurisprudencia⁶⁰.

En 1974 fue el Gobierno Italiano quien cuestionó si la Comisión se había excedido en sus poderes al entrar en materia fiscal por entender que este era un dominio reservado por el Tratado a la exclusiva soberanía de los diferentes Estados Miembros. El TJCE en su respuesta llega a afirmar que el artículo 87.1 no distingue según las causas o los objetivos de las distintas intervenciones nacionales sino en función de sus efectos, de tal modo que el carácter fiscal de una medida no obsta para excluirla del ámbito de aplicación de dicha disposición⁶¹.

La Comisión abordó el tema de nuevo, con ocasión del Código de Conducta que venimos examinando y con la elaboración de una Comunicación fechada en 11 de noviembre de 1998 sobre la aplicación de reglas relativas a las ayudas de estado a las medidas relevantes de la fiscalidad directa de las empresas⁶². La Comunicación tiene por objetivo aumentar el nivel de disciplina que debe ser respetado por los Estados en materia de fiscalidad directa con el fin de reducir la competencia lesiva o perniciosa dentro de esa misma área.

Debemos observar que la rivalidad fiscal interestatal es, en función de lo que hemos venido comentando, un fenómeno derivado en gran parte de su utilidad como mecanismo al servicio de los Estados para incrementar la competitividad de sus empresas en un mercado globalizado mediante la reducción de impuestos⁶³. La colisión deviene por tanto inevitable en la medida en que lo que persiguen las normas comunitarias en materia de ayudas es asegurar la paridad de condiciones en los operadores económicos en orden a la no-afectación de los intercambios intracomunitarios.

⁵⁹ STJCE, 30/59 de 23 de febrero de 1961. Rec. 1. p.39.

⁶⁰ STJCE *Francia/ Comisión* de 26 de septiembre de 1996, asunto C-241/94, Rec I-4551,p34; *SFEI/ La Poste* de 11 de julio de 1996 C-39/94, Rec I-3547 p58 ; *Banco Exterior de España* de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92, Rec I-877; *Bélgica/Comisión* de 17 de julio de 1999, asunto C-75/97, Rec 7-3671 p23; *Ecotrade* de 1 de diciembre de 1998, asunto C-200/97, Rec I-7907 .p.34 entre otras.

⁶¹ STJCE de 2 de julio de 1974 *Italia/Comisión*, asunto 173/73, Rec 709.p. 28.

⁶² Comunicación 98/C de 10 de diciembre de 1998 DOCE 1998 n. C384/03.pp.3-9.

⁶³ GARCÍA PRATS habla de "utilización torticera" de dicho mecanismo fiscal como incentivo para la captación de inversiones extranjeras. GARCÍA PRATS.F: "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*.n.260. abril. 2001 .p.521.

Este es el motivo por el cuál desde un principio, algunos Estados con Francia a la cabeza, abogaban por equiparar dichos comportamientos proteccionistas con las ayudas de Estado prohibidas por el Tratado.

Se explica así el hecho notorio de que el régimen de control de ayudas estatales esté políticamente interrelacionado con el Código en virtud del amplio mandato conferido por el Consejo a la Comisión en Diciembre de 1997 tendente a examinar las ayudas estatales que pudieran infringir los principios emanados del Código⁶⁴ y que se concretó en la referida Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas⁶⁵.

5.2. EL CÓDIGO DE CONDUCTA Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

El previamente analizado carácter no-vinculante del Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas ha sido paliado por medio de su asociación a las normas relativas al control de ayudas estatales, materia esta en que la Comisión goza de plenos poderes, y quizás único reducto de las instituciones comunitarias para obligar a los Estados a cumplir con el Código y eliminar las distorsiones con origen en la competencia fiscal perniciosa.

El propio Código de Conducta, en su letra J, analiza las ayudas de Estado y lo hace en base a la afirmación de que algunas de las medidas fiscales propias de la "competencia perniciosa" son catalogables como tales. Declara sin miramientos que las ayudas fiscales no pueden escapar del control comunitario en dicha materia y que consecuentemente "la Comisión se compromete a velar escrupulosamente porque se apliquen con rigor".

En acatamiento de su misión la Comisión Europea abrió en julio de 2001 una serie de investigaciones en torno a si quince medidas de doce distintos Estados caían dentro del ámbito de aplicación del Código, si bien el resultado se concretó en 2003 en decisiones negativas en la totalidad de los casos estudiados. Paralelamente, otras investigaciones, relativas en este caso a España y Gibraltar, se dirimieron en sentido contrario, con decisiones en las que se constataba su equivalencia con ayudas de Estado.

Por último, en la misma letra J, los Estados se avienen a que sus normativas fiscales sean examinadas con arreglo a los artículos 87-89 TCE mientras que la Comisión, por su parte, se compromete a publicar las directrices que regirán en dichos exámenes.

⁶⁴ RADAELLI, CM. op, cit, p 14.

⁶⁵ DOCE, n. C 384, de 10 de diciembre de 1998.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

La Comisión, de nuevo, en fiel cumplimiento de sus deberes concretó su compromiso en la publicación, el 10 de diciembre de 1998, de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas⁶⁶. En la línea de lo que son las Comunicaciones de la Comisión, ésta recurría a la jurisprudencia emanada del TJCE para manifestar una serie de opiniones en torno a conceptos “oscuros” o discutidos con el fin de incrementar la seguridad jurídica de los operadores.

En realidad, la cuestión de discernir cuando una medida nacional de fiscalidad directa entra dentro del concepto de ayuda de Estado no es asunto sencillo y así lo reconocía, por ejemplo, el Abogado General Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer para quien

“...La línea divisoria entre las medidas que pueden constituir subvenciones públicas, por un lado, y aquéllas que pertenecen a la economía general tributaria de un Estado, por otro, puede resultar a veces difícil de trazar. Ahora bien, todo sistema de bonificación fiscal tiene como efecto la exención de un conjunto o sector de sujetos pasivos del sistema fiscal generalmente aplicable. Estas exenciones se inspiran a menudo en objetivos distintos de lo que cabría llamar las exigencias tributarias primarias. Se persigue así fines de carácter social, de fomento industrial o regional u otros semejantes. En ese caso, corresponderá al Estado que las establezca demostrar que constituyen, al contrario, lo que se ha venido en denominar “medidas de carácter general” y que, como tales, salen del ámbito de dicho artículo 92. Para ello, el Estado deberá aclarar a qué lógica interna del sistema obedecen dichas medidas, lo que deberá excluir evidentemente todo propósito de mejorar las condiciones de un sector frente a sus competidores extranjeros...”⁶⁷.

Centrémonos por ahora en comprobar cómo las medidas de carácter fiscal pueden incurrir en la vulneración de la prohibición a las ayudas de Estado.

Para que esto ocurra deben darse las condiciones contenidas en el artículo 87.1 TCE, a saber: concesión con cargo a recursos públicos, que suponga una ventaja o beneficio económico, que la medida sea específica o haya sido concedida de modo selectivo a determinadas empresas o producciones, que falsee o amenace la competencia y repercuta en los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

La Comunicación de la Comisión a que nos venimos refiriendo analiza la aplicación concreta del artículo 87.1 a las medidas fiscales bajo la premisa de mantener la doctrina y jurisprudencia comunitaria según la cual se considere ayuda de estado cualquier medida que tenga por objeto aligerar las cargas que normalmente gravan el presupuesto de las empresas; los requisitos cuya concurrencia debe analizarse son los siguientes:

⁶⁶ Comunicación 98/C 384/03. DOCE n. C 384, de 10 de diciembre de 1998, pp. 3-9.

⁶⁷ Conclusiones del Abogado General Ruiz Jarabo presentadas el 19 de mayo de 1999 en *Italia/Comisión* asunto C-6/87. Rec. 2981 p 16.apartado 27.

A) Que sea concedida por un Estado miembro con cargo a recursos públicos.

Deben otorgarse por los Estados o mediante recursos públicos, término este que abarca tanto las concesiones efectuadas directamente por el Estado como las indirectas procedentes de organismos públicos o entes privados controlados por el poder público⁶⁸. Parece lógico entender que en los casos de beneficios fiscales la ayuda puede reputarse como realizada con cargo a recursos públicos en tanto en que se concreta en una minoración de los ingresos tributarios⁶⁹. Hablar de fondos públicos requiere una interpretación extensiva de lo que se considera como organismo público (debe englobarse aquí también a los organismos privados que actúan bajo control público⁷⁰). Es este un matiz esencial y necesario en un momento histórico en que se hace habitual la “huída del derecho administrativo” a través de la mencionada vía.

Por otra parte, y esto es fundamental en el contexto español, el hecho de que en el Tratado se emplee el término Estado no excluye de su aplicación a la Administración regional o local con independencia del régimen jurídico de que se hayan dotado (que dependerá del grado de descentralización estatal). El TJCE ha dispuesto que:

“...el hecho de que este programa de ayudas haya sido adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado (ahora 87.1), si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar alas ayudas concedidas por los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma, se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades locales y regionales de los Estados miembros, cualquiera que sen su estatuto y denominación, deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado (87)⁷¹ .

⁶⁸ STJCE de 21 de marzo de 1991 *Italia/Comisión, ENI-Lanerossi*, asunto C-303/88, Rec. P I-1433, fj 11.

⁶⁹ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, distingue dentro de las que cumplen estos requisitos entre aquellas directamente procedentes del gasto público que sólo tienen referencia funcional con el tributo y las que derivan de los tributos en GONZÁLEZ SÁNCHEZ.M:“Tributación de las ayudas comunitarias”. ed. Aranzadi. Pamplona.1976.pp 30-36.

⁷⁰ Ver la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 8 de mayo de 2003 *República Italiana y SIM 2 Multimedia SpA/Comisión de las Comunidades Europeas* en los asuntos acumulados C-328/99 y C-399/00 según la cual para la aplicación del 87.1 deben considerarse recursos públicos los recursos financieros de una sociedad sometida a Derecho Privado controlada por una empresa pública.

⁷¹ SSTJCE de 14 de octubre de 1987, *Alemania/ Comisión*, asunto 284/84, Rec p.4013 fundamento 19, y otras como STJCE de 7 de mayo de 1998, *Viscido y otros*, asuntos acumulados C-52/97 a C-54/97, Rec. P.I-2629, fj.13.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

El concepto de recursos públicos puede diluirse en aquellos casos donde la ayuda se conceda por medio de la sujeción o no a legislación, normativa reglamentaria e incluso prácticas administrativas⁷².

Por último, y si bien será analizado con posterioridad, debe comprobarse si la ayuda sigue o no la “lógica del mercado”, tarea para la cual se recurre al “criterio del inversor privado”, es decir, si la rentabilidad está o no en mente a la hora de guiar la actuación⁷³, o del “acreedor privado” cuando se trata del cobro de un deudor en dificultades⁷⁴. Hay quienes consideran que el conjunto de esta línea argumentativa esconde un pronunciamiento demasiado sencillo e incluso arrogante y que tanto el objetivo perseguido, las modalidades técnicas empleadas como los efectos sobre la competencia deben ser examinados de manera sistemática en aras de evitar una excesiva generalización⁷⁵.

B) Que confiera a su destinatario una ventaja perceptible que le libere de una carga fiscal que en condiciones normales debiera soportar⁷⁶.

El criterio de la ventaja o beneficio económico es esencial hasta el punto de que de no concurrir no se considerará que nos encontramos ante ayudas de estado⁷⁷. Tal carencia se hará patente cuando se lidie con medidas objetivamente justificadas por razones de tipo económico, prácticas justificadas por motivos comerciales, medidas que forman parte del entorno económico de la Comunidad, o ante compensaciones de costes vinculados a operaciones de servicio público⁷⁸. Se ha dicho con anterioridad que se configuran como ayudas tanto las prestaciones de carácter positivo como las subvenciones además de toda medida que aligere las cargas financieras de una empresa⁷⁹. En efecto, una disminución de las obligaciones tributarias cualquiera la forma a través de la cual se efectúe implica, sin lugar a

⁷² WAELBROECK. M y FRIGNANI. A: “Commentaire J. Megret. Le droit de la CE.4. Concurrence” 1997, p. 340.

⁷³ El TJCE entiende que el inversor privado “persigue una política estructural, global o sectorial, y se guía por perspectivas de rentabilidad a largo plazo de los capitales invertidos”.

⁷⁴ STJCE de 29 de abril de 1999, *Tubacex*, asunto C 342/96.

⁷⁵ WOUTERS.J y VAN HESS.B : Les règles communautaires en matière d’aides d’Etat et la fiscalité directe: quelques observations critiques, *Cahiers de droit européen*.2001. 647-681.

⁷⁶ A modo de ejemplo: Reducción o diferimiento en la base (Ver Sentencia del TPI de 27 de febrero de 1997 *FFSA/Comisión*, asunto T-106/95, Rec II 229, p 114) , Cancelación o diferimiento del pago de la deuda tributaria (Ver STJCE de 11 de julio de 1997 *Banco Exterior de España op.cit.*), deducciones fiscales (Ver STJCE de 12 de julio de 1973 *Comisión/Alemania*, asunto 70/72, Rec 813), amortizaciones aceleradas (Ver Decisión de la Comisión 2000/620/CEE de 22 de diciembre de 1999).

⁷⁷ STJCE de 9 de diciembre de 1996, “*Tiercé Ladbroke*” asunto C-353/95p. fj. 26.

⁷⁸ RODRÍGUEZ CURIEL.W: “Actual concepto de ayuda de estado (Artículo 92.1 del Tratado CE)” *Gaceta jurídica de la CEE y Competencia*. n.138.1998. p.5.

⁷⁹ Así se explica por ejemplo en la STJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, asunto C-387/92 Rec.p.I-877, fj13 y 14.

dudas, una ventaja equivalente al consumo de fondos estatales. La Comunicación de la Comisión contiene una lista, con carácter de “*numerus apertus*”, de algunas medidas fiscales susceptibles de ser utilizadas a los fines de minorar la carga fiscal efectiva⁸⁰ siempre que “no se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones”.

- Reducción de bases imponibles por medio de deducciones excepcionales, amortizaciones extraordinarias o aceleradas, inscripciones de reservas en el balance, etc...
- Reducción total o parcial de la cuantía del impuesto mediante el uso de exenciones, créditos fiscales, etc...
- Aplazamiento, anulación o incluso reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

C) Que afecte a la competencia y a las relaciones comerciales entre empresas de diferentes Estados Miembros.

Aunque en realidad se traten de dos condiciones distintas, en la práctica del Tribunal viene siendo habitual su tratamiento conjunto⁸¹ y del mismo modo actúa la Comisión en su Comunicación. Parte de la premisa de que el beneficiario desempeña una actividad económica que necesariamente implicará intercambios interestatales.

Deben falsear o amenazar al falseamiento de la competencia siendo el efecto dimanante de la ayuda y no su finalidad u objetivo inmediato lo que realmente interesa. El Tribunal de Justicia ha declarado que “el artículo 87 pretende evitar que los intercambios entre Estados miembros queden afectados por ventajas concedidas por las autoridades públicas que, bajo diversas formas, falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a ciertas empresas o producciones... sin distinguir en función de las causas u objetivos de las intervenciones contempladas, sino que las define en función de sus efectos, y por lo tanto, ni el carácter fiscal, ni el posible fin social de la medida litigiosa bastan para sustraerla del artículo 92 “(actual 87)⁸²”.

Bastará comprobar que exista un “potencial perjuicio” sobre la competencia y los mercados de modo que el estudio económico desempeña aquí un papel de primera

⁸⁰ Comunicación de la Comisión .cit. apartado 9.

⁸¹ Sentencia TPI de 1 de abril de 2001 *Regione autonoma Friuli Venecia Giulia*, asunto T-288/97, Rec, II-1169. p. 41 “en materia de ayudas de Estado las dos condiciones de aplicación del artículo 88.1 del Tratado relativas a la incidencia sobre los intercambios intracomunitarios y la distorsión de la competencia están, en general, indisolublemente ligadas”.

⁸² Sentencia de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, asunto 173/73. Rec.p. 709.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

magnitud⁸³. Según el Tribunal, una ayuda puede afectar a los intercambios y falsear la competencia si la empresa beneficiaria se encuentra en competencia con los productos de otros Estados miembros aún sin efectuar ella misma exportaciones e, incluso, no habiendo sobrecapacidad en el sector, y ello porque las oportunidades de exportación de las empresas de los otros Estados miembros pueden verse disminuidas⁸⁴, siendo esta concepción amplia de afectación del comercio entre los Estados miembros la mantenida por la práctica de la Comisión⁸⁵.

Muchos creen que la interpretación dada a estas condiciones es de tal amplitud que conduce a una especie de presunción de que toda ayuda de estado resulta daños para la competencia y los intercambios comerciales entre los Estados Miembros, entre otras cosas porque según el Tribunal, ni el carácter limitado del volumen de la ayuda⁸⁶, ni el escaso tamaño de la empresa beneficiaria excluyen la posibilidad de distorsionar el comercio intracomunitario⁸⁷.

Convendría quizás analizar con mayor cautela y precisión en lo que respecta a la apreciación del efecto sobre la competencia y el tráfico comercial.

D) Debe ser selectiva o específica para determinadas actividades o para la producción de ciertos bienes, y suponer una excepción en la aplicación del esquema general de tributación.

Este requisito es el eje esencial en torno al cual se articula nuestra apreciación sobre el impacto del Código de Conducta y de la subsiguiente Comunicación de la Comisión en materia de ayudas de estado y es por ello merecedor de un tratamiento autónomo en el próximo capítulo.

⁸³ Así lo estableció el TJCE en una de sus primeras y más conocidas sentencias: Sentencia del TJCE de 15 de julio de 1964, *Costa/Enel*, asunto 6/64, Rec.p.1141.

⁸⁴ Ver la STJCE de 13 de julio de 1988, *Republica Francesa/ Comisión*, asunto 102/87.Rec. p.4067.

⁸⁵ FERNÁNDEZ FARRERES, G. op. cit., p. 53.

⁸⁶ La Comunicación de la Comisión de 1996 habla de un mínimo exento de la aplicación del 87.1 fijado en 10.000 E en 3 años. DOCE n. C 68 de 6 de marzo de 1996. p 9. Ver también el Reglamento CE 69/2001 de la Comisión, de 12 de enero, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas de *minimis*.

⁸⁷ STJCE de 21 de MARZO de 1990, *Bélgica/ Comisión (Tubemeuse)*, asunto C-142/87, Rec I-959 p. 43; STJCE de 21 de marzo de 1991 *Italia/Comisión*, asunto C-303/88 op, cit, p 27. STJCE de 14 de septiembre de 1994 *España/Comisión*, asuntos acumulados C-278/92 y C-280/92, Rec I-4103, p40-42.

6. SELECTIVIDAD DE LA MEDIDA. EVOLUCIÓN DE LOS CRITERIOS SEGUIDOS PARA SU APRECIACIÓN

6.1. EL REQUISITO DE SELECTIVIDAD O ESPECIFICIDAD

El último inciso del artículo 87.1 TCE habla de “favorecer a determinadas empresas o producciones” como requisito imprescindible a efectos de determinar las medidas estatales constitutivas de ayudas de Estado. Sobre la base de esta exigencia, podemos distinguir las ayudas prohibidas de las medidas generales de política fiscal y social que no entran en el ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado.

La Comunicación de la Comisión de 1998 en su apartado decimoséptimo dispone literalmente que las “medidas cuyo alcance se extienda al conjunto del territorio del Estado escapan del criterio de especificidad fijado por el artículo 87 del Tratado”⁸⁸.

Es precisamente en materia de fiscalidad directa donde la condición de selectividad o especificidad adquiere mayor relevancia debido a que habitualmente las normativas fiscales resultan de aplicación general y que cuando efectivamente así ocurre no quedan sujetas al control del sistema comunitario de ayudas estatales, mientras que por otra parte, son más que habituales las excepciones justificadas por razones de orden económico, social, etc...

El carácter selectivo implica, entre otras cosas, que se conceda la ventaja a una empresa/s pero no a sus competidores⁸⁹ y para ello la administración que las conceda debe ostentar un cierto poder discrecional.

Por tanto, una ayuda se reputará selectiva cuando su aplicación se circunscriba con carácter exclusivo a una parte del territorio de los Estados miembros (ayudas regionales, contempladas en el apartado 17 de la Comunicación), a sectores concretos (ayudas sectoriales, previstas en el apartado 18)⁹⁰, a empresas con determinadas formas jurídicas, por ejemplo exención de las empresas públicas (apartado 19), y a las que cumplan una serie de funciones, como por ejemplo servicios intra-grupo, intermediación o coordinación, o que lleven a cabo un determinado tipo de producción (apartado 20).

⁸⁸ Ver además respuestas del entonces Comisario K. Van Miert a las preguntas parlamentarias E-2856/97, DOCE 1998, C117/82 y E-3777/97 DOCE 1998 C196/16.

⁸⁹ NICOLAIDES.P lleva a cabo un muy interesante análisis económico de la necesidad de perseguir las medidas selectivas y no hacer lo propio con las de carácter general en su artículo “Fiscal State Aid in the EU. The limits of Tax Autonomy” en *World Competition* n.27 (3) 2004. pp. 365-396.

⁹⁰ Ver la Propuesta de la Comisión de medidas apropiadas según el art.93.1 del Tratado en relación al Centro Internacional de Servicios Financieros y la zona aeroportuaria libre de aduanas Shannon de 18 de diciembre de 1998.

Bastará con que cuente con una característica que pueda entenderse selectiva para que el conjunto de la medida pase a ser catalogado de igual modo⁹¹.

6.2. LA DISCRECIONALIDAD COMO POSIBLE ELEMENTO DETERMINANTE DE LA SELECTIVIDAD

Podrá incluso constatarse la selectividad en la mera aplicación de una normativa general siendo ello así en los casos en que la especificidad resulte del carácter discrecional de las facultades de que dispone la autoridad que otorga la ayuda⁹².

Se habla en estos casos de selectividad “*de facto*”⁹³. La Comunicación de la Comisión explicaba ya que “*este carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal*”.

ORTIZ CÁRDENAS⁹⁴ distingue y clasifica en las siguientes tres categorías aquellas medidas que a pesar de ser en realidad de carácter general se consideran selectivas de facto:

- Las aparentemente generales pero cuya articulación incluye diversos factores que pueden hacer suponer o presumir su no aplicabilidad a todas las empresas.
- Aquellas en las que la Administración se reserva un margen de actuación que las hace susceptibles de ser aplicadas de modo selectivo, determinando, por ejemplo, los beneficiarios o las condiciones de la medida.
- Las “ayudas generales”⁹⁵ susceptibles de influir en el comercio a favor de las empresas de un Estado.

⁹¹ Decisión de la Comisión 2002/820 sobre la Ayuda a la Inversión en Álava, DOCE n.296 de 30 de octubre de 2002.

⁹² STJCE de 26 de septiembre de 1996 *Francia/ Comisión*, asunto, C-241/94. cit.fj 22-24. En la Decisión de la Comisión de 31 de Octubre de 2000 2001/168/CECA (DOCE 2001, L60/37 p20) el criterio se plasma en sentido inverso al establecerse que siendo cierto que el carácter discrecional de una medida adaptada por un organismo público contribuye a su calificación como medida específica, la mera ausencia de ese carácter discrecional no transforma la medida en medida general.

⁹³ Este criterio ha sido aplicado a modo de ejemplo en las SSTJCE de 26 de septiembre de 1996, asunto C-241/94, *Francia/Comisión*, Rec.p.I-4551 (*Kimberly Clark*); STJCE de 1 de diciembre de 1998, asunto C-200/97 *Ecotrade*, Rec.p.I-7907; STJCE de 17 de junio de 1999, asunto C-295/97 *Piaggio*, Rec.p.I-3735.

⁹⁴ ORTIZ CÁRDENAS. R: “Las ayudas...”.op. cit. p. 40.

Dentro de la doctrina hay sectores⁹⁶ que creen que el criterio de la discrecionalidad se ha visto sobredimensionado y que debería ser decisivo sólo en casos muy puntuales donde sea de tal amplitud que permita hacer cualquier cosa ya que mientras que cabe el supuesto en el que en una medida de carácter general el Estado se reserve un cierto margen de maniobra sin dar por ello pie al nacimiento de una ayuda estatal, también será obviamente posible que sin mediar discrecionalidad alguna, una medida fiscal de aplicación automática sí que dé origen a una ayuda prohibida (véase el ejemplo de una exención de la deducción en el Impuesto de sociedades para empresas exportadoras)⁹⁷.

De acuerdo con todo lo antedicho, lo auténticamente esencial al afrontar las hipotéticas ayudas derivadas de medidas fiscales será el partir del análisis de si las mismas constituyen “una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro”⁹⁸.

Hay quienes han sugerido que el examen del tratamiento fiscal favorable a una empresa o grupo de ellas debería efectuarse desde el principio de no discriminación, es decir, ciñéndose al estudio de si el régimen aplicado sobre sus competidores hace que estos se encuentren en la misma situación, de hecho o de derecho, que la sociedad presuntamente favorecida y que ejerce una actividad de la misma naturaleza que la realizada por ellos⁹⁹. Hay también quien emplea indistintamente los términos excepcionalidad y discriminación de trato¹⁰⁰ y se muestra a favor de convertir la expresión “*ceteris paribus*” en el eje central de la discusión. Este término bien conocido en la teoría económica y empleado en Derecho cuando de hablar de discriminación toca, expresa igualdad de condiciones, es decir, que de seguirse el camino indicado en tal propuesta no podrían tratarse de modo distinto situaciones idénticas ni establecer un tratamiento homogéneo para situaciones diferenciadas. Siguiendo esta senda, observamos que se posibilita que las normas fiscales distingan entre las empresas en función de cualquier tipo de baremos, por ejemplo volumen de negocio, número de empleados, superficie, beneficios declarados, etc...

De seguirse dicho camino, se estarían dejando al margen de la aplicación del Tratado algunos tipos de medidas extremadamente nocivas y que, obviamente,

⁹⁵ No comportan ni relimitación regional ni sectorial y se traducen en formas generales de apoyo, por ejemplo las concedidas a favor de empresas con dificultades. Ver MATTERA. A : “*El mercado único Europeo. Sus reglas, su funcionamiento*”. Ed. Civitas. Madrid. 1991.p. 110.

⁹⁶ SAMANIEGO BORDIÚ.G op. cit. p.16.

⁹⁷ Artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo).

⁹⁸ STJCE de 26 de septiembre de 1996, asunto C-241/94, *Francia/ Comisión (Kimberly Clark Sopalin)*, Rec. I-4551.

⁹⁹ Conclusiones del Abogado General COSMAS en el asunto C-353/93P de 9 de diciembre de 1997, *Tiercé Ladbroke/Comisión*, Rec I-7021. p.30.

¹⁰⁰ SAMANIEGO BORDIÚ. G op. cit. p. 15.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

deben ser calificadas como ayudas estatales, tal y como por ejemplo, la que concurría en la situación juzgada en el asunto *Bélgica/Comisión* de 17 de junio de 1999¹⁰¹, en la cual el Estado belga eximía del pago de ciertas cotizaciones sociales a las empresas expuestas a la competencia internacional, de modo que dentro del Estado todas las empresas competidoras se encontraban en idéntica situación tanto de hecho como de derecho. En este caso, la medida, a todas luces potencialmente deslocalizadora podría escapar del control establecido sobre las ayudas estatales.

La Comisión se ha manifestado en contra de la aplicación del criterio de la discriminación de trato, y sus opiniones han sido, en este sentido, avaladas posteriormente por el TPI¹⁰², en la Decisión *Ramondín*¹⁰³ (que reproducimos a continuación) en la cuál la Comisión consideraba que:

“...no todas las diferencias de tratamiento entre grupos de operadores económicos constituyen ayudas estatales. Cuando se examinan los sistemas fiscales y de Seguridad Social, así como las otras normas que afectan a los costes de las empresas, se observa que las normas jurídicas que, en cada Estado miembro, rigen estas intervenciones, no se limitan a establecer reglas uniformes, sino que, al contrario, contienen normas diferenciadas con relación al régimen común, que se aplican en particular a determinadas categorías de empresas. Esto obliga a distinguir entre:

- *las diferenciaciones que no constituyen excepciones a régimen común, sino que son más bien el resultado de la aplicación, a situaciones particulares, de los mismos principios que inspiran las normas comunes, y*
- *las diferenciaciones que, favoreciendo a algunas empresas, se apartan de la lógica interna que preside el régimen común.*

Esta interpretación del Tribunal permite concluir a contrario que un tratamiento diferenciado de determinados operadores económicos, que se habría justificado por la naturaleza o la economía del sistema, permitiría a la medida en cuestión eludir la observancia de los artículos 87,88 y 89 del Tratado. (...) Sobre este punto, la Comisión considera que “la naturaleza o la economía del sistema” no puede simplemente consistir en la obtención de una finalidad que la autoridad se propone alcanzar por medio de un tratamiento diferenciado de un grupo de operadores económicos, ya que entonces bastaría con hacer referencia a una finalidad determinada de política económica para eludir la disciplina de los

¹⁰¹ STJCE de 17 de junio de 1999, *Bélgica/ Comisión*, asunto C-75/97, op cit, p.2.

¹⁰² Sentencia de 6 de marzo de 2002, *Ramondín*, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Rec.p. II-1385.

¹⁰³ Decisión 1999/718/CE de la Comisión, de 24 de febrero de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de *Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa)* (DO L 292, p. 1)

artículos 87, 88 y 89 del Tratado. En otras palabras, la justificación del sistema no se refiere a una justificación teleológica mediante la referencia a objetivos externos, sino a la coherencia de las medidas en cuestión con la lógica interna del sistema”.

A la vista del examen de la práctica de TPI y TJCE, CÁRDENAS ORTIZ¹⁰⁴ identifica algunas medidas fiscales que se vienen considerando constitutivas de ayudas de Estado:

- Aquellas que tengan por efecto favorecer sectores concretos de actividad económica.
- Las que favorezcan exclusivamente a los productos nacionales destinados a exportación.
- Cualesquiera otras destinadas a favorecer los sectores que han de hacer frente a la competencia internacional.

6.3. LA JUSTIFICACIÓN FUNDADA EN LA NATURALEZA DEL SISTEMA

No debe dejar de remarcarse la posibilidad recién apuntada por la Comisión en la Decisión *Ramondín* arriba citada, consistente en que el carácter selectivo de la medida resulte justificado por “la naturaleza o la economía del sistema”¹⁰⁵ o lo que es lo mismo, resulte directamente de “los principios fundadores o directivos del sistema fiscal”¹⁰⁶ de cada Estado.

La jurisprudencia reciente tanto del TPI como del TJCE tiende a elevar a categoría de principio dentro del examen de los elementos constitutivos de las ayudas contenidos en el artículo 87.1 TCE¹⁰⁷. La Comisión, por su parte, entiende que los sistemas tributarios conforman un todo único y que las excepciones a las reglas generales instauradas por los mismos deben estar justificadas con arreglo a otros principios y ser necesarias o funcionales¹⁰⁸.

¹⁰⁴ CÁRDENAS ORTIZ. R “Las ayudas de Estado y el Derecho Comunitario”. Documento de Investigación 3/03, *Instituto de Estudios Fiscales*. 2003.

¹⁰⁵ Comunicación de la Comisión, ya citada, apartado 35.p.8.

¹⁰⁶ Ver STJCE de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, asunto 173/73, Rec.p.709.

¹⁰⁷ WOUTERS.J y VAN HEES.B. op.cit. p. 680.

¹⁰⁸ GARCÍA-MONCÓ. A.M “Libre circulación de capitales en la Unión Europea: Problemas Tributarios”. Ed. Civitas. Madrid 1999.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

PASCUAL GONZÁLEZ¹⁰⁹ apunta una serie de medidas fiscales que en virtud de lo dicho escapan de la calificación de ayuda estatal y se refiere a las medidas de pura técnica fiscal como por ejemplo: fijación de tipos impositivos, normas de amortización y depreciación, disposiciones destinadas a evitar el fraude fiscal o la doble imposición. Se refiere también este autor a las medidas tendentes a la consecución de objetivos de política general económica mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a ciertos costes de producción tal y como la Investigación y Desarrollo, Medio Ambiente, formación o empleo.

A este respecto, la Comisión ofrece también ejemplos de medidas que podrían justificarse atendiendo a la "naturaleza del sistema fiscal"¹¹⁰:

- a) La exención nominal de imposición a las empresas sin ánimo de lucro como fundaciones o asociaciones en la medida en que el impuesto sobre beneficios sólo podrá ser percibido cuando existan dichos beneficios.
- b) El caso de que la distribución de beneficios de ciertas cooperativas no esté gravada como tal si se exige el pago del impuesto a sus miembros

La Comisión indica, además, que:

*"es posible que determinadas disposiciones específicas que no consten de elemento discrecional alguno que permita, por ejemplo, fijar el impuesto de forma global (por ejemplo, en los sectores agrícola y pesquero) se justifiquen por la naturaleza y la economía del sistema, especialmente en caso de que tengan en cuenta determinados requisitos contables y la importancia del factor inmobiliario en los activos que son propios de determinados sectores. Tales disposiciones no son constitutivas, por tanto, de ayuda estatal. Por último, la lógica que subyace en determinadas disposiciones específicas en materia de fiscalidad de la pequeña y mediana empresa, incluidas las pequeñas empresas agrícolas, es comparable a la que justifica la progresividad de un baremo impositivo"*¹¹¹.

El TPI, no obstante, se ha apartado de la visión de la Comisión a este respecto y se ha declarado proclive a entender que las normas fiscales mediante las cuales se establezca un régimen más favorable para las PYMES también podrán considerarse constitutivas de ayudas estatales afirmando que:

"...el hecho de que los regímenes fiscales recurran con frecuencia a criterios cuantitativos o contengan ventajas a favor de las pequeñas y medianas empresas no permite llegar a la conclusión de que la Norma Foral 22/1994, al establecer una ventaja fiscal que favorece únicamente a las empresas que dispongan de

¹⁰⁹ PASCUAL GONZÁLEZ. M.M "Aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado a las medidas de naturaleza fiscal". Revista de información fiscal. n 40, julio-agosto 2000.p.48 y 49.

¹¹⁰ Comunicación de la Comisión ya citada, apartados 23 a 25.

¹¹¹ Comunicación de la Comisión ya citada apartado 27.

considerables recursos económicos, elude la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. Debe señalarse, asimismo, que las medidas selectivas a favor de las PYME no eluden tampoco la calificación de ayuda de Estado”¹¹².

Al margen de una labor meramente ejemplificativa, la justificación en orden a la naturaleza del sistema no ha sido objeto de adecuada explicación ni por parte de la Comisión ni por el Tribunal que se limita a aclarar lo siguiente:

“la justificación basada en la economía del sistema fiscal hace referencia a la coherencia de una medida fiscal con la lógica interna del sistema fiscal en general (...) Así, una medida fiscal específica que esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal, como la progresividad del impuesto que esté justificada por la lógica redistributiva de éste, eludiría la aplicación del artículo 87 CE apartado 1”¹¹³.

En definitiva, los contornos y el alcance de la justificación basada en la naturaleza económica del sistema adolecen de falta de claridad e imprecisión, pudiendo ello dar pie como se ha puesto reiteradamente de manifiesto a una cierta inseguridad jurídica tanto para los Estados como para las empresas beneficiarias¹¹⁴.

6.4. LAS DIFERENCIAS EN EL PROCEDIMIENTO A SEGUIR SEGÚN SE TRATE DE AYUDAS DE ESTADO O DE MEDIDAS DE POLÍTICA FISCAL GENERAL

De cualquier modo, la diferencia entre ayudas de estado y medidas generales de política fiscal (dentro de las cuáles se encuadran las catalogadas como de “perniciosas” de acuerdo con el Código de Conducta) se torna esencial, y es uno de los ejes que permiten entender la evolución del sistema, a la vista de los distintos procedimientos previstos para hacerlas frente.

Por un lado, cuando se considere que concurre el carácter selectivo y por ende se lidie con presuntas ayudas de Estado, será la Comisión la institución que goce de competencia exclusiva para determinar su compatibilidad o no, con el mercado común y todo ello en un marco que permite imprimir al procedimiento una considerable celeridad.

¹¹² Sentencia de 6 de marzo de 2002, *Diputación Foral de Álava y otros/ Comisión*, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99 fundamento 159. Ver además Directrices comunitarias de ayuda de Estado a las PYME; DO 1996, C 213, p.4).

¹¹³ SSTJCE de 6 de marzo de 2002, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99 *Daewoo Electronics Manufacturing España S.A (Demesa)*, Rec.p.II-1275; y asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, *Ramondín*, Rec.p. II-1385.

¹¹⁴ Así WOUTERS.J. y VAN HEES.B. op cit. p.680 *la situación puede incluso llevar a que los Estados, amparándose en su propia interpretación de la justificación no notifiquen con anticipación sus proyectos de ayudas.*

Por el contrario, las medidas generales que se consideren distorsionadoras con arreglo a los principios dimanados del Código pero en las que no concurra el carácter selectivo precisan de un mecanismo de control más lento, en la medida en que se prevé que la Comisión, tras detectarlas debe consultarse a los Estados miembros interesados a efectos de intentar consensuar una solución. De no ser esto posible, la Comisión tiene reconocido un poder de iniciativa que le permite proponer al Consejo la adopción de las Directivas que se consideren necesarias para hacer frente a la situación controvertida. La aprobación de las mismas requiere de mayoría cualificada. Dejamos apuntada esta idea sobre la que nos extenderemos con posterioridad.

6.5. LA EVOLUCIÓN DEL CRITERIO DE SELECTIVIDAD A RAÍZ DEL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS

La “Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas” constituye un punto de inflexión en la forma de interpretar el requisito de selectividad o especificidad. Debemos por tanto hacernos las siguientes preguntas ¿En qué se ha concretado el cambio de tendencia? ¿A qué se debe ese cambio?

Con respecto a la primera cuestión, ORTIZ BLANCO Y LEÓN JIMÉNEZ¹¹⁵ han recopilado una serie de claros ejemplos tanto de la época previa a la Comunicación como de la posterior, a través de los cuales se constata la ampliación obrada en los criterios interpretativos y con singular importancia, cuando se lidia con medidas fiscales.

Siguiendo a estos autores, observamos como en un primer momento y de acuerdo con la interpretación tradicional, se entendía que una medida era general siempre que fuese concedida a cualquier empresa o conjunto de ellas, a cualquier sector de la economía o rama de actividad, mientras que se calificaba como selectiva cuando resultara de aplicación exclusiva a una determinada zona geográfica, o a empresas que reunieran una serie de condiciones comunes¹¹⁶.

¹¹⁵ ORTIZ BLANCO.L y LEÓN JIMÉNEZ.R “Evolución del criterio de selectividad de las ayudas de estado en relación con las medidas fiscales” en Derecho de la Competencia Europeo y Español .Ed Dykinson.2003.

¹¹⁶ Este criterio tradicional fue el empleado por ejemplo en STJCE de 10 de diciembre de 1969, *Comisión/ Francia*, en los asuntos acumulados 6/69 y 11/69, Rec.p.523; STJCE de 7 de junio de 1988 *Grecia /Comisión* en el asunto 57/86, Rec.2855; STJCE de 2 de julio de 1974 *Italia/ Comisión* en el asunto 173/73,. Rec.p.709; Decisión de la Comisión de 15 de diciembre de 1980 relativa al sistema de fiscalización parcial de las contribuciones de los empresarios al sistema de seguro por enfermedad en Italia, DOCE 1980 L 264, p.28 y posterior STJCE de 14 de julio de 1983 *Comisión/Italia* en el asunto 203/82, Rec.p.2525; STJCE de 17 de marzo de 1993 *Sloman Neptum*, en los asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91, Rec.p.I-917 o STJCE de 27 de enero de 1998, *Ladbroke Racing Ltd/ Comisión* en el asunto T-67/94, , Rec.p.II-1.

La discrecionalidad, como ya se ha avanzado, ha sido también tradicionalmente un elemento determinante para constatar la existencia de ayudas de estado aún en los casos en que, tratándose de medidas generales, es decir, comunes en principio a todas las empresas, sectores y regiones de un territorio, el poder público se haya reservado un margen de discrecionalidad en lo relativo a la identificación de los beneficiarios, importe de la ayuda o condiciones de intervención.

Las nuevas tendencias interpretativas han tenido ocasión de dejarse ver en los numerosos expedientes incoados desde la publicación del Código y la Comunicación y particularmente en los asuntos Demesa y Ramondín¹¹⁷ en los cuales la Comisión emprende un camino distinto al seguido hasta entonces.

En virtud de las normas cuestionadas en dichos asuntos, a las empresas que realizasen inversiones en activos nuevos fijos por un importe superior a 2500 millones de pesetas, se les aplicaría un crédito fiscal del 45% de la inversión. Por otra parte, contemplaban una reducción del impuesto de sociedades para empresas de nueva creación que invirtiesen un mínimo de 80 millones de pesetas y diesen empleo a más de 10 empleados.

Los cambios de tendencia en la evaluación del carácter selectivo se concretan en este caso en que:

- Por vez primera, se estudia la aplicación individualizada de los incentivos a unas empresas concretas¹¹⁸.
- Se analiza la selectividad no ya desde el punto de vista regional o sectorial sino tornando la mirada hacia otros elementos que incluso no se recogen en la propia "Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas"¹¹⁹ como son el que:

¹¹⁷ El caso Ramondín es además un paradigma de medida deslocalizadora; las autoridades regionales limítrofes alegaban que la empresa se había desplazado unos escasos metros para disfrutar de ayudas a la inversión y de un tratamiento fiscal más favorable.

Ver Decisión de la Comisión de 24 de febrero de 1999 relativa a la ayuda estatal concedida por España a favor de *DAEWOO Electronics Manufacturing España, S. A. (DEMESA)*, DOCE L 292 de 13 de noviembre de 1999, p. 1; Decisión de la Comisión de 22 de diciembre de 1999 relativa a la ayuda estatal ejecutada en España a favor de *Ramondín, S.A. y Ramondín Cápsulas, S.A.* DOCE L 318 de 16 de diciembre de 2000, p. 36.

¹¹⁸ Esto es así porque el procedimiento se inició a raíz de una denuncia no contra las normas sino contra su aplicación. Las normas en sí mismas han sido recientemente declaradas ilegales por el Tribunal Supremo Español, siendo esta una cuestión que pese a su gran importancia escapa del concreto objeto de estudio de este documento.

¹¹⁹ Como se explicó con anterioridad en ella se recogen la selectividad por razón del territorio, del sector económico, del régimen jurídico de las empresas, de la forma de las mismas, de las funciones que desempeñen o de los tipos de producción.

EL CÓDIGO DE CONDUCTA EN MATERIA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y SU RELACIÓN CON EL RÉGIMEN COMUNITARIO DE AYUDAS DE ESTADO

- a) La reducción de base imponible se practicara solamente con respecto a empresas de nueva creación.
- b) Las normas se aplicasen temporalmente: se establecían por medio de normas de vigencia anual (selectividad temporal).
- c) En la práctica sólo resultasen de aplicación a empresas con considerables recursos económicos por lo elevado del umbral de inversión mínima (2500 millones).
- d) Existiese un paralelismo con un programa de ayudas a la inversión en el País Vasco (Ekimen).

El TPI, sin entrar a valorar con minuciosidad el criterio de la selectividad ratifica las Decisiones de la Comisión¹²⁰ por entender que la selectividad derivaba de "resultar aplicables únicamente a empresas de nueva creación y no a las ya establecidas y por los requisitos de inversión mínima, que las hacen aplicables únicamente a empresas con considerables recursos económicos, además de confirmar la existencia de discrecionalidad en la actuación de la Administración foral"¹²¹. Hace escasas fechas, el 11 de noviembre de 2004¹²², el TJCE se pronunció definitivamente sobre estos asuntos y vino a confirmar todo lo actuado con anterioridad.

¿Cómo se explica la necesidad de proceder ahora con tal amplitud de miras? Para responder a esta pregunta primeramente debe tenerse en mente que muchos de los casos en que la Comisión ha intervenido nunca fueron objeto de previas críticas por parte de dicha Institución¹²³, muchos otros habían sido catalogados por el Grupo Primarolo como "medidas perniciosas"¹²⁴ y algunos que no fueron, incluso,

¹²⁰ Sentencias de 6 de marzo de 2002, *Daewoo Electronics Manufacturing España S.A. (Demesa)*, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-1275; y *Ramondín*, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-1385.

¹²¹ ORTIZ BLANCO.L y LEÓN JIMÉNEZ.R "Evolución del criterio de selectividad..." .op.cit.p.19.

¹²² STJCE de 11 de noviembre de 2004, *Daewoo Electronics Manufacturing España. S.A. (Demesa)*, asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02 P. (Aún no publicada).

STJCE de 11 de noviembre de 2004, *Ramondín*, asuntos acumulados C-186/02 P y C-188/02 P (Aún no publicada).

¹²³ Un claro ejemplo está en el régimen irlandés que establecía un tratamiento preferencial para las empresas manufactureras en relación a las de servicios que en los años 80 fue considerado como medida de carácter general para posteriormente, en julio del 98, ser considerado como constitutivo de ayuda estatal.

¹²⁴ En relación a estas últimas, los mismos autores consideran que hubiera sido más adecuado haberlas perseguido "por la vía del procedimiento de armonización de legislaciones y no por el de ayudas de estado".

considerados distorsivos en los trabajos posteriores al Código sí que se han considerado ayudas estatales¹²⁵.

Las causas de este cambio radican, como se decía antes, en la mayor eficacia y celeridad del procedimiento de control de ayudas de estado en contraste con el que en teoría debiera de ser aplicado para hacer frente a las medidas derivadas de la competencia perniciosa.

En la muy reciente Sentencia de 11 de Noviembre de 2004 relativa al asunto Ramondín¹²⁶, en el apartado 35, al resumir las alegaciones del Territorio Histórico de Álava, se recoge que *“A su juicio, la reticencia de varios Estados miembros hace que no sea posible lograr el necesario acuerdo en el seno del Consejo por lo que respecta a una armonización fiscal. Por ello (...) la Comisión ha elegido la vía más rápida y sencilla del procedimiento de ayudas de estado”*.

El TJCE obviamente no entra a valorar estas afirmaciones a la hora de desestimar el recurso de casación interpuesto, pero por nuestra parte, las consideraciones del Territorio Foral expresan con claridad la realidad de la situación.

Debemos observar, y es aquí donde radica el *quid* del asunto, las sustanciales diferencias existentes entre los procedimientos de control que rigen en el ámbito de presuntas ayudas y en el de las medidas meramente catalogadas por el Grupo Prmarolo como “perniciosas”.

Tal y como ya hemos visto a lo largo de este trabajo, en el primero de los casos será la Comisión quien goce de plenos poderes para determinar su compatibilidad o no con el mercado común y todo ello en un marco que permite imprimir al procedimiento una considerable celeridad (el establecido por el artículo 88 TCE junto con el Reglamento de procedimiento).

Por el contrario, las medidas generales que se consideren distorsionadoras con arreglo a los principios dimanados del Código pero en las que no concurra el carácter selectivo precisan de un mecanismo de control más lento, en la medida en que se prevé que la Comisión, tras detectarlas consulte a los Estados miembros interesados a efectos de consensuar una solución. De no ser esto posible, la Comisión tiene reconocido un poder de iniciativa que le permite proponer al Consejo la adopción de las Directivas que se consideren necesarias para hacer frente a la situación controvertida. La aprobación de las mismas requiere de mayoría cualificada. Las trabas a esta última de proceder son indudablemente de mayor entidad y dificultan notablemente la supresión de los “regímenes perniciosos”. Debe resaltarse el importante papel desempeñado por Mario Monti a raíz de su nombramiento como Comisario encargado de temas de competencia y tras haberse ocupado con anterioridad de los asuntos de fiscalidad. Ello no debe

¹²⁵ Es el caso de las vacaciones fiscales del País Vasco.

¹²⁶ STJCE de 11 de noviembre de 2004, Ramondín, asuntos acumulados C-186/02 P y C-188/02 P (Aún no publicada).

pasar desapercibido en tanto que Monti fue capaz de conjugar los intereses propios de su primer cargo con las facultades que le fueron atribuidas en virtud del segundo.

7. CONCLUSIONES

Frente a la imposibilidad de actuar en materia de imposición sobre sociedades por la vía de la armonización normativa las Instituciones comunitaria optaron por recurrir a un instrumento de *“soft law”*, el Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas.

El Código debe ser justamente valorado en su contexto histórico, en el que tras un período de parálisis en el que los Estados miembros tomaron consciencia de la necesidad de adecuar sus competencias en el plano fiscal a las exigencias de un mercado interior verdaderamente integrado y dinámico, las siempre presentes reticencias a las cesiones de soberanía en la Unión Europea se hicieron sentir con fuerza.

Las disparidades normativas dieron pie a una inquietante *“carrera”* en la reducción selectiva de la carga fiscal soportada por determinados sectores o empresas, por medio de la cuál los Estados competían para atraer hacia sí a empresas, bases imponibles, localizadas en otros territorios. Todo ello, unido al efecto consistente en el desplazamiento de la carga fiscal hacia los factores productivos menos móviles, daba lugar a una, a todas luces, ineficiente asignación de los recursos y a un sentimiento de perdedores compartido por la práctica totalidad de los Estados miembros.

Por tanto, el Código tuvo por mérito el aglutinar las voluntades de todos los Estados a efectos de combatir esta competencia fiscal perniciosa en virtud de un compromiso de sujeción a unas pautas comunes mínimas aceptadas por todos.

En mi opinión, y pese a las obvias ventajas que, en la mayoría de los casos, conlleva siempre la armonización, en una materia tan sensible como la que nos ocupa, los pactos políticos como el Código, por su mayor flexibilidad, tienen la virtualidad de identificar y regular mejor algunas notas diferenciales que perviven en los Estados miembros de acuerdo con sus estructuras políticas, culturales, sociológicas, etc...

El problema del Código deriva, como se ha venido analizando, del carácter no vinculante, de modo que la Comisión, consciente de ello y movida por el afán de avanzar en la supresión de las medidas potencialmente deslocalizadoras, optó por vincular el Código al régimen comunitario de control de ayudas de Estado a través de su Comunicación de 1998.

El hecho de haber analizado tales medidas desde la óptica del Derecho de la Competencia ha contribuido enormemente a potenciar la efectividad del Código de Conducta, al permitir la intervención tanto de una institución con plenos poderes (Comisión) como de los Tribunales Comunitarios (TPI y TJCE). Asimismo ha tenido un impacto sobre tal rama del Derecho al haber impulsado la extensión de los criterios hasta entonces empleados en la evaluación del carácter selectivo de las ayudas hasta unos límites quizás excesivos, conduciendo a una situación como la actual, en la que, las autoridades públicas deberán obrar con la cautela necesaria para asegurar que sus medidas de carácter fiscal gocen del mayor ámbito de aplicabilidad posible.

En la medida en que la normativa reguladora de las ayudas de estado resulta de indubitada aplicación a las medidas de naturaleza fiscal, debe entenderse que dichas normas, mecanismo básico para el éxito de la integración económica constituyen un límite más que reseñable al poder tributario de los entes públicos. Tal parámetro de legalidad ejercerá por tanto una función fiscalizadora de los Estados miembros tanto sobre el plano presupuestario (principalmente en lo tocante a subvenciones) como sobre el tributario incidiendo y modulando la utilización financiera y no financiera de los tributos.

BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

Deseo recibir gratuitamente los dos próximos Documentos de Trabajo de la Serie Política de la Competencia del Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU.

Nombre y Apellidos.....

Dirección.....

Población..... C.P.

País..... Teléfono.....

Correo electrónico.....

INSTITUTO DE ESTUDIOS EUROPEOS

Universidad San Pablo-CEU

Julián Romea, 22 - 28003 Madrid

E-mail: idee@ceu.es

Tfno: 91 514 04 22

Fax: 91 514 04 28

www.ceu.es/idee

PETICIÓN DE NÚMEROS ATRASADOS

Nombre y Apellidos.....

Dirección.....

Población..... C.P.

País..... Teléfono.....

Correo electrónico.....

Deseo recibir los siguientes Documentos de Trabajo de la serie Política de la Competencia del Instituto de Estudios Europeos de la Universidad San Pablo-CEU:

Nº

Títulos

.....

.....

.....

INSTITUTO DE ESTUDIOS EUROPEOS

Universidad San Pablo-CEU

Julián Romea, 22 - 28003 Madrid

E-mail: idee@ceu.es

Tfno: 91 514 04 22

Fax: 91 514 04 28

www.ceu.es/idee

NÚMEROS PUBLICADOS

SERIE POLÍTICA DE LA COMPETENCIA

- Nº 1 2001 "El control de concentraciones en España: un nuevo marco legislativo para las empresas"
José María Beneyto
- Nº 2 2001 "Análisis de los efectos económicos y sobre la competencia de la concentración Endesa - Iberdrola"
Luis Atienza, Javier de Quinto y Richard Watt
- Nº 3 2001 "Empresas en Participación concentrativas y artículo 81 del Tratado CE: Dos años de aplicación del artículo 2(4) del Reglamento CE de control de las operaciones de concentración"
Jerónimo Maíllo González-Orús
- Nº 1 2002 "Cinco años de aplicación de la Comunicación de 1996 relativa a la no imposición de multas o a la reducción de su importe en los asuntos relacionados con los acuerdos entre empresas"
Miguel Ángel Peña Castellet
- Nº 2 2002 "Leniency: la política de exoneración del pago de multas en derecho de la competencia"
Santiago Illundaín Fontoya
- Nº 3 2002 "Dominancia vs. disminución sustancial de la competencia ¿cuál es el criterio más apropiado?: aspectos jurídicos"
Mercedes García Pérez
- Nº 4 2002 "Test de dominancia vs. test de reducción de la competencia: aspectos económicos"
Juan Briones Alonso
- Nº 5 2002 "Telecomunicaciones en España: situación actual y perspectivas"
Bernardo Pérez de León Ponce
- Nº 6 2002 "El nuevo marco regulatorio europeo de las telecomunicaciones"
Jerónimo González González y Beatriz Sanz Fernández-Vega
- Nº 1 2003 "Some Simple Graphical Interpretations of the Herfindahl-Hirshman Index and their Implications"
Richard Watt y Javier De Quinto

- Nº 2 2003** “La Acción de Oro o las privatizaciones en un Mercado Único”
Pablo Siegrist Ridruejo, Jesús Lavalle Merchán, Emilia Gargallo
González
- Nº 3 2003** “El control comunitario de concentraciones de empresas y la invocación
de intereses nacionales. Crítica del artículo 21.3 del Reglamento
4064/89”
Pablo Berenguer O’Shea y Vanessa Pérez Lamas
- Nº 1 2004** “Los puntos de conexión en la Ley 1/2002 de 21 de febrero de
coordinación de las competencias del Estado y las Comunidades
Autónomas en materia de defensa de la competencia”
Lucana Estévez Mendoza
- Nº 2 2004** “Los impuestos autonómicos sobre los grandes establecimientos
comerciales como ayuda de Estado lícita ex art. 87 TCE”
Francisco Marcos
- Nº 1 2005** “Servicios de Interés General y Artículo 86 del Tratado CE: Una Visión
Evolutiva”
Jerónimo Maillo González-Orús
- Nº 2 2005** “La evaluación de los registros de morosos por el Tribunal de Defensa
de la Competencia”
Alfonso Rincón García Loygorri

SERIE UNIÓN EUROPEA

- Nº 1 2000 "La política monetaria única de la Unión Europea"
Rafael Pampillón Olmedo
- Nº 2 2000 "Nacionalismo e integración"
Leonardo Caruana de las Cagigas y Eduardo González Calleja
- Nº 1 2001 "Standard and Harmonize: Tax Arbitrage"
Nohemi Boal Velasco y Mariano González Sánchez
- Nº 2 2001 "Alemania y la ampliación al este: convergencias y divergencias"
José María Beneyto Pérez
- Nº 3 2001 "Towards a common European diplomacy? Analysis of the European Parliament resolution on establishing a common diplomacy (A5-0210/2000)"
Belén Becerril Atienza y Gerardo Galeote Quecedo
- Nº 4 2001 "La Política de Inmigración en la Unión Europea"
Patricia Argerey Vilar
- Nº 1 2002 "ALCA: Adiós al modelo de integración europea?"
Mario Jaramillo Contreras
- Nº 2 2002 "La crisis de Oriente Medio: Palestina"
Leonardo Caruana de las Cagigas
- Nº 3 2002 "El establecimiento de una delimitación más precisa de las competencias entre la Unión Europea y los Estados miembros"
José María Beneyto y Claus Giering
- Nº 4 2002 "La sociedad anónima europea"
Manuel García Riestra
- Nº 5 2002 "Jerarquía y tipología normativa, procesos legislativos y separación de poderes en la Unión Europea: hacia un modelo más claro y transparente"
Alberto Gil Ibáñez
- Nº 6 2002 "Análisis de situación y opciones respecto a la posición de las Regiones en el ámbito de la UE. Especial atención al Comité de las Regiones"
Alberto Gil Ibáñez

- Nº 7 2002 "Die Festlegung einer genaueren Abgrenzung der Kompetenzen zwischen der Europäischen Union und den Mitgliedstaaten"
José María Beneyto
- Nº 1 2003 "Un español en Europa. Una aproximación a Juan Luis Vives"
José Peña González
- Nº 2 2003 "El mercado del arte y los obstáculos fiscales ¿Una asignatura pendiente en la Unión Europea?"
Pablo Siegrist Ridruejo
- Nº 1 2004 "Evolución en el ámbito del pensamiento de las relaciones España-Europa"
José Peña González
- Nº 2 2004 "La sociedad europea: un régimen fragmentario con intención armonizadora"
Alfonso Martínez Echevarría y García de Dueñas
- Nº 3 2004 "Tres operaciones PESD: Bosnia i Herzegovina, Macedonia y República Democrática de Congo"
Berta Carrión Ramírez
- Nº 4 2004 "Turquía: El largo camino hacia Europa"
Delia Contreras
- Nº 5 2004 "En el horizonte de la tutela judicial efectiva, el TJCE supera la interpretación restrictiva de la legitimación activa mediante el uso de la cuestión prejudicial y la excepción de ilegalidad"
Alfonso Rincón García Loygorri
- Nº 1 2005 "The Biret cases: what effects do WTO dispute settlement rulings have in EU law?"
Adrian Emch
- Nº 2 2005 "Las ofertas públicas de adquisición de títulos desde la perspectiva comunitaria en el marco de la creación de un espacio financiero integrado"
José María Beneyto y José Puente

SERIE ECONOMÍA EUROPEA

- Nº 1 2001 "Impacto económico de la inmigración de los Países de Europa Central y Oriental a la Unión Europea"
M^a del Mar Herrador Morales
- Nº 1 2002 "Análisis de la financiación de los Fondos Estructurales en el ámbito de la política regional de la Unión Europea durante el período 1994-1999"
Cristina Isabel Dopacio
- Nº 2 2002 "On capital structure in the small and medium enterprises: the spanish case"
Francisco Sogorb Mira
- Nº 3 2002 "European Union foreign direct investment flows to Mercosur economies: an analysis of the country-of-origin determinants"
Martha Carro Fernández
- Nº 1 2004 "¿Es necesario reformar el Pacto de Estabilidad y Crecimiento?"
Ana Cristina Mingorance
- Nº 2 2004 "Perspectivas financieras 2007-2013: las nuevas prioridades de la Unión Europea y sus implicaciones en la política regional"
Cristina Serrano Leal, Begoña Montoro de Zulueta y Enrique Viguera Rubio
- Nº 3 2004 "Stabilisation Policy in EMU: The Case for More Active Fiscal Policy"
María Jesús Arroyo Fernández y Jorge Uxó González
- Nº 1 2005 "La negociación de las perspectivas financieras 2007-2013: una historia de encuentros y desencuentros"
Cristina Serrano Leal

SERIE DEL CENTRO DE ESTUDIOS DE COOPERACIÓN AL DESARROLLO

- Nº 1 2003 "Papel de la UE en las recientes cumbres internacionales"
Mónica Goded Salto
- Nº 1 2004 "La asociación Euro-Mediterránea: Un instrumento al servicio de la paz y la prosperidad"
Jesús Antonio Núñez Villaverde
- Nº 2 2004 "La retroalimentación en los sistemas de evaluación. Experiencias en la cooperación al desarrollo"
José María Larrú Ramos
- Nº 3 2004 "Migraciones y desarrollo: propuestas institucionales y experiencias prácticas"
Carlos Giménez, Alberto Acosta, Jaime Atienza, Gemma Aubarell, Xabier Aragall
- Nº 4 2004 "Responsabilidad social corporativa y PYMES"
Amparo Merino de Diego

COMITÉ CONSULTIVO
CENTRO DE POLÍTICA DE LA COMPETENCIA

RICARDO ALONSO SOTO
MANUEL AZPILICUETA FERRER
LUIS BERENGUER FUSTER
MIGUEL ÁNGEL CORTÉS MARTÍN
EMILIO CUATRECASAS
JOSÉ MARÍA CUEVAS
MILES CURLEY
CLAUS-DIETER EHLERMANN
ANTONIO GARRIGUES WALKER
ENRIQUE GONZÁLEZ-DÍAZ
LUIS DE GUINDOS
INMACULADA GUTIÉRREZ CARRIZO
RAFAEL ILLESCAS
JUAN IRANZO
VICENTE LÓPEZ –IBOR MAYOR
CECILIO MADERO VILLAREJO
SANTIAGO MARTÍNEZ-LAGE
LUIS ORTIZ BLANCO
ENRIQUE MOYA FRANCÉS
JULIO PASCUAL Y VICENTE
MERCEDES PEDRAZ
AMADEO PETITBÓ JUAN
FERNANDO POMBO
JAVIER DE QUINTO ROMERO
RAFAEL RIPOLL NAVARRO
JUAN ANTONIO RIVIÈRE MARTÍN
ALEXANDER SCHAUB
GONZALO SOLANA
RODRIGO URÍA MERUÉNDANO

INSTITUTO DE ESTUDIOS EUROPEOS
CENTRO DE POLÍTICA DE LA COMPETENCIA

PRESIDENTE
MARCELINO OREJA AGUIRRE

DIRECTOR
JOSÉ MARÍA BENEYTO PÉREZ

COORDINADOR
JERÓNIMO MAÍLLO GONZÁLEZ-ORÚS