

Reflexiones sobre las medidas fiscales que pueden ser consideradas como ayudas de Estado encubiertas y las ayudas que fomentan el traslado de empresas en la Unión Europea

por Gonzalo Samaniego
Bordiu

Abogado Simmons & Simmons.
Cuerpo Superior de Administradores
Civiles del Estado.



1. INTRODUCCIÓN

Esta contribución desea comentar varios temas que suscitan las *Decisiones Ramondín* (1) y *Damesa* (2), las Decisiones que recayeron sobre las normas forales vascas que establecían créditos fiscales de las inversiones (3) y reducciones de la base imponible a nuevas empresas (4), así como las sentencias del TPI (5) dictadas en relación con esas Decisiones.

(1) Decisión de apertura de procedimiento: invitación a presentar observaciones, en aplicación del apartado 2 del artículo 88 (apartado 2 del antiguo artículo 93) del Tratado CE, sobre la ayuda estatal C 22/99 (ex NN 117/98)/ España/Ramondín(1999/C 194/12) C 194/18 Diario Oficial de las Comunidades Europeas 10-7-1999.

Decisión de la Comisión de 22 de diciembre de 1999 relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín SA y Ramondín Cápsulas SA Diario Oficial de las Comunidades Europeas 16.12.2000 L 318/36.

(2) Comunicación de la Comisión en virtud de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado CE, dirigida a los Estados miembros y a otros interesados, en relación con las ayudas a Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) 4-4-98 C 103/3 Diario Oficial de las Comunidades Europeas

Comunicación de la Comisión, con arreglo al apartado 2 del artículo 93 del Tratado CE, dirigida a los demás Estados miembros y a los terceros interesados sobre las ayudas en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) C 266/6 25-8-98 Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

Decisión de la Comisión de 24 de febrero de 1999 relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) 13-11-1999 L 292/1 Diario Oficial de las Comunidades Europeas

(3) Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001 relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones 30-10-2002 ES L 296/1 Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001 relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones.

Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001 relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones.

(4) Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2001 relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (España).

Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2001 relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (España).

Decisión de la Comisión de 11 de Julio de 2001 relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (España).

(5) Sentencia del Tribunal De Primera Instancia de 23 de octubre de 2002 En los asuntos acumulados T-346/99, T-347/99 y T-348/99 Diputación Foral de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa contra

En estas Decisiones y Sentencias se trataba de ayudas de Estado en diversas formas destinadas a la inversión de empresas de nueva creación, como era el caso de Damesa, o al traslado y ampliación de industrias existentes como era el caso de Ramondín. Con motivo de las investigaciones abiertas a estos casos, la Comisión abrió investigación a dos medidas fiscales adoptadas por todas las diputaciones forales. Una de ellas, llamada coloquialmente las *vacaciones fiscales*, regulaba la posibilidad de que las grandes inversiones de más de 2.500 millones de pesetas pudiesen gozar de normas especiales de amortización. La segunda norma reducía el 99, 75, 50 y 25% de las bases imponibles a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de las citadas normas forales, cuyas inversiones sean superiores al umbral de 80 millones de pesetas [...] (480.810 euros), que generen menos de 10 puestos de trabajo, y que no sean sociedades con un capital desembolsado superior a los 20 millones de pesetas [...] (120.202 euros).

En primer lugar, examinaremos la cuestión principal sobre en qué medida y en qué condiciones unas autoridades regionales y locales pueden establecer medidas fiscales que tengan como efecto la reducción de impuestos en su región para las empresas que allí se sitúan.

En segundo lugar, abordaremos el problema de las ayudas que tienen como efecto o consecuencia el traslado de empresas de una región a otra, o de un Estado Miembro a otro, buscando las condiciones de competencia más favorables.

2. EN QUÉ MEDIDA Y EN QUÉ CONDICIONES UNAS AUTORIDADES REGIONALES Y LOCALES PUEDEN ESTABLECER MEDIDAS FISCALES QUE TENGAN COMO EFECTO LA REDUCCIÓN DE IMPUESTOS EN SU REGIÓN Y LOCALIDAD PARA LAS EMPRESAS QUE ALLÍ SE SITUAN

2.1. Los regímenes fiscales regionales y locales de la Unión Europea pueden ser diferentes entre sí y la diferente presión tributaria existente según el lugar del contribuyente no genera ayudas de Estado

En toda la materia que se expone a continuación creo que debe comenzarse siempre por recordar el punto de partida general de que los regímenes fiscales regionales y locales de la Unión Europea pueden ser diferentes entre sí y la diferente presión tributaria existente según el lugar del contribuyente no genera ayudas de Estado.

Como veremos en el desarrollo posterior este punto de partida, hecho y situación jurídica y política está presente como una enorme losa en todo el sistema europeo de control de las ayudas fiscales nacionales, regionales y locales, y es casi seguro que seguirá siéndolo durante mucho tiempo porque como se sabe en la nueva Constitución Europea no parece que se vaya a producir un avance sustancial en materia de armonización fiscal (6).

En la Unión Europea cada autoridad con competencias tributarias y fiscales puede regular sus propios tributos nacionales, regionales y locales. En la Unión Europea no hay armonización fiscal de la mayoría de los impuestos y tributos. Por tanto, las autoridades nacionales, regionales y locales no tienen limitados sus poderes normativos a la hora de establecer la presión fiscal de sus contribuyentes. De lo anterior se sigue que en el estado actual del Derecho europeo, las normativas nacionales, regionales y locales pueden ser diferentes entre sí, concretamente las normas que tienen ámbito nacional son diferentes entre sí, las normativas regionales pueden ser diferentes en el seno de un Estado Miembro y entre las regiones europeas entre sí, y en el ámbito local, las normativas fiscales pueden ser diferentes entre sí dentro de la región, dentro del Estado miembro y en el contexto europeo.

Comisión de las Comunidades Europeas, en relación con determinadas ayudas fiscales en forma de reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa.

Sentencia del Tribunal De Primera Instancia de 23 de octubre de 2002 En los asuntos acumulados T-269/99, T-271/99 y T-272/99, Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa contra Comisión de las Comunidades Europeas, en relación con las ayudas fiscales concedidas en forma de crédito fiscal del 45% en los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa.

Sentencia del Tribunal De Primera Instancia de 6 de marzo de 2002 En los asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00 Diputación Foral de Álava, Ramondín SA, Ramondín Cápsulas SA contra Comisión de las Comunidades Europeas.

Sentencia del Tribunal De Primera Instancia de 6 de marzo de 2002 En los asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99 Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A y otros contra Comisión de las Comunidades Europeas.

(6) La Sección 6ª, relativa a las disposiciones fiscales, artículo III, 56 a 60, ambos inclusive, del texto propuesto por la Convención sigue manteniendo la unanimidad para la armonización de impuestos indirectos. Parece que las instituciones europeas no tendrán siquiera poder para armonizar los tributos regionales y locales.

Dado que las diferencias de presión tributaria pueden existir y son legítimas, tales diferencias de trato de las empresas están admitidas por el Derecho europeo derivado del artículo 87 y no pueden ser consideradas ni ayudas de Estado ni prohibidas. De todo lo anterior se deduce la siguiente conclusión que creemos que es de enorme relevancia: que con arreglo al artículo 87 no hay ayuda por el hecho de que las empresas tengan una presión fiscal diferente según el territorio en el que están radicadas o en el que están operando.

2.2. El carácter regional de una medida fiscal no convierte esa medida en ayuda de Estado

Dado que no hay armonización fiscal de los tributos nacionales, regionales y locales, la definición sobre los casos en los que las normas fiscales podían ser, en realidad, ayudas de Estado encubiertas, ha tenido que ser realizada por otras vías.

Concretamente, como se sabe, la cuestión ha sido planteada siempre sobre la base de la distinción entre medida general y medida selectiva. Las medidas generales no son ayudas porque afectan a todos los destinatarios de todo el territorio mientras que las medidas selectivas pueden ser consideradas como ayuda, ya que pueden favorecer a unos beneficiarios respecto de otros.

A este respecto, la Comisión Europea había creado la confusión de afirmar que sólo las medidas nacionales podían estar cubiertas por la noción de medida general, mientras que los regímenes regionales y locales caían en sospecha. Así lo decía el apartado 17 de su Comunicación sobre la materia (7):

“17. La práctica decisoria de la Comisión hasta el momento pone de manifiesto que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 92. Las medidas de alcance territorial regional o local pueden favorecer, sin duda, a determinadas empresas, siempre que se cumplan los principios contemplados en el apartado 16. El Tratado califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región. Para este tipo de ayudas, prevé, en virtud de las letras a) y c) del apartado 3

del artículo 92, la posibilidad de conceder excepciones al principio general de incompatibilidad enunciado en el apartado 1 del artículo 92”.

La interpretación correcta de este párrafo es que en un impuesto de carácter nacional, como es el Impuesto de Sociedades, por ejemplo, las normas reguladoras no podían establecer excepciones territoriales, ya que podrían ser consideradas como ayudas de Estado encubiertas.

Este párrafo de la Comunicación había suscitado, por tanto, la duda sobre si la territorialidad de una Norma Foral podía generar una ayuda de Estado encubierta si esa Norma Foral se separaba de alguna manera del régimen llamado común. Los sistemas fiscales regionales que gozan del más elevado grado de autonomía como son los regímenes forales españoles, como se sabe, no se limitan a otorgar competencias recaudadoras sobre tributos, contribuciones, impuestos u otras medidas fiscales y parafiscales de naturaleza estrictamente regional o local, sino que otorgan a las administraciones regionales la capacidad normativa en relación con impuesto nacionales, como son el Impuesto de Sociedades, o el Impuesto sobre la Renta o el de Sucesiones.

Las Sentencias que comentamos parecen haber resuelto esta cuestión indirectamente en el sentido de reconocer que los regímenes fiscales territoriales vascos y navarro no generan ayudas de Estado por el sólo hecho de separarse de la norma fiscal nacional y ser normas limitadas al territorio provincial regional.

En efecto, en la sentencia de 23 de octubre de 2002 el TPI dijo que:

“62. En segundo lugar, el hecho de que la Constitución española haya reconocido a las autoridades vascas competencias fiscales no permite considerar que todo beneficio fiscal concedido por dichas autoridades esté justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal. En efecto, las medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17; 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, citada en el apartado 37 supra, apartado 142)”.

(7) 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. Diario Oficial de las Comunidades Europeas C 384/3 de 10-12-98.

Y una afirmación parecida se encuentra en el final del párrafo 27 de la Sentencia Ramondín:

"27. ...La Decisión impugnada no afecta, pues, de ninguna manera a la competencia del Territorio Histórico de Álava para adoptar medidas fiscales generales aplicables en todo el territorio de la región de que se trata".

La cuestión es que, aunque el Tribunal no hubiese querido pronunciarse expresamente sobre este tema, parece que no pudo dejar de reconocer implícitamente que los regímenes forales españoles pueden tener normas sobre impuestos nacionales, como el Impuesto sobre Sociedades, que tales normas forales pueden contener variaciones sobre las normas nacionales si así lo admiten los Concierdos o las Leyes de Amejoramiento, y que tales diferencias no pueden considerarse como ayudas regionales por el simple hecho de que se trate de normas de limitada aplicación territorial.

2.3. La investigación sobre si algunas medidas tributarias pueden ser consideradas como ayudas de Estado debe realizarse dentro del sistema fiscal al que pertenezcan las medidas

Lo que el TPI nos ha precisado en estas sentencias es claramente que la ayuda depende no de la comparación con los regímenes fiscales de otros Estados miembros, o de otras regiones o de otras localidades, sino de la *lógica interna* de cada sistema fiscal. En efecto, para saber si una norma fiscal es o no una ayuda encubierta hay que examinar esa norma en el contexto de la *lógica interna del sistema fiscal* al que pertenece.

Las afirmaciones de la jurisprudencia sobre este enfoque son numerosas. Así, en la sentencia Diputación de Álava en la que se dice que *"la justificación basada en la naturaleza o en la economía del sistema fiscal hace referencia a la coherencia de una medida fiscal con la lógica interna del sistema fiscal en la que se enmarca"* (59). Esta es una idea que se repite en el apartado 61 de la sentencia Diputaciones Forales que dice que *"para determinar si puede aplicarse en el caso de autos esta justificación, debe examinarse si la limitación del círculo de beneficiarios potenciales del crédito fiscal está justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco"*. La misma idea se repite en el apartado 62 que dice que *"a este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda, en primer lugar, que el hecho de que ... no demuestra que ... esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal de los tres territorios Históricos de que se trata"*.

Este método no puede ser criticado. Lo contrario, sería juzgar la lógica de una normativa fiscal con arreglo a los criterios empleados en otras normas fiscales no aplicables en ese territorio o con arreglo a una teoría fiscal ideal comúnmente aceptada (si la hubiera). Pero como no existe armonización (ni podemos alegar un ideal tributario al que seguir), no es legítimo apelar a normas diferentes de las que regulan las medidas en cuestión.

Cabe la duda de saber si la norma fiscal sospechosa de ser una ayuda encubierta es identificable sólo en el marco de la concreta y específica norma que la regula o si se ha de tener en cuenta el sistema de normas fiscales territoriales coexistentes con la norma en cuestión, en las que esa norma se encuentra. Es una cuestión muy pertinente en el caso de las normas fiscales vascas y navarras, ya que todas las normas regionales que comentamos están situadas en contextos más amplios como son los Concierdos o las leyes de Amejoramiento.

Mi respuesta es que el Tribunal no puede limitarse a examinar una medida que puede ser considerada como una ayuda de Estado teniendo en cuenta sólo la norma reguladora de la medida, sino que debe tener en cuenta el sistema fiscal en el que esa norma reguladora se sitúa; es decir, todo el conjunto de normas locales, regionales o nacionales en el que la medida está situada. En particular, me parece sumamente pertinente que el examen de la medida comience por determinar si las normas tributarias que regulan las medidas son normas que se dictan por instituciones locales, regionales y nacionales, con poderes tributarios propios o delegados o transferidos. También me parece pertinente que el examen determine si con arreglo a la legislación nacional de un Estado miembro unos determinados poderes locales, regionales o nacionales tienen autonomía para establecer sus tributos de manera diferente en cada localidad o región. Estas investigaciones aclararán si la norma tributaria tiene un alcance local, regional o nacional, lo que parece esencial para saber si las medidas pueden ser ayudas de Estado.

Ahora bien, cuando se constata que una autoridad tributaria tiene poder jurídico y político para regular un tributo, entonces la investigación sobre la existencia de ayudas de Estado en esa regulación debe limitarse al examen de las normas reguladoras de cada tributo. Si se trata de normas locales, sólo hay que examinar la coherencia de esas normas locales; si se trata de normas regionales, sólo las normas reguladoras de los tributos regionales.

2.4. El principio general de que la discriminación de trato o la excepcionalidad convierten a una norma fiscal en ayudas de Estado

Una vez que se examina una norma fiscal nacional, regional o local en su propio contexto, la doctrina del TPI y del Derecho europeo en general está diciendo con claridad que la excepción tributaria y la discriminación tributaria que pueden recibir algunas empresas sometidas a un tributo en particular se considera una ayuda de Estado. La cuestión es la coherencia interna, la consistencia interna. Es indiferente que el sistema reduzca mucho los impuestos o que tenga reglas diferentes a las de otros países, regiones o localidades. Lo que se nos dice es que si hay discriminación de trato para unas empresas dentro de una norma tributaria, entonces las más favorecidas reciben ayudas de Estado, mientras que las más perjudicadas no reciben tales ayudas. El mensaje sería: la excepcionalidad es una ayuda de Estado si tal regla excepcional hace que una o varias empresas tengan que pagar menos impuestos que otras empresas. El punto de partida debería ser la convicción de que determinadas exenciones fiscales pueden ser consideradas como ayudas de Estado cuando tales medidas benefician extraordinariamente a unas empresas en comparación con el tratamiento que reciben otras empresas similares sometidas al impuesto. La ayuda, en este sentido se produce porque la medida supone reducción de ingresos para la administración y tal reducción no parece razonable habida cuenta que otras empresas sometidas a ese mismo impuesto sí lo están.

La doctrina es bien conocida y la Comisión la había reflejado perfectamente en su Decisión Ramondín, en la que nos recordaba lo siguiente:

“90. La Comisión considera 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 (32) al 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.

La Comisión citaba en su apoyo la conocida doctrina del TJCE (8) y las conclusiones de los Abogados Generales del TJCE (9) para recordar que: “92. Esta interpretación del Tribunal permite

(8) (91) El Tribunal de Justicia ya estableció esta distinción en su sentencia de 2 de julio de 1974 en el asunto 173/73: Italia contra Comisión (33):

«Es necesario concluir que la exoneración parcial de las cargas sociales a título de subvenciones familiares que incumben a los empresarios del sector textil es una medida destinada a eximir parcialmente a las empresas de un sector industrial concreto de cargas pecuniarias derivadas de la aplicación normal del sistema general de Seguridad Social, sin que esta exención se justifique por la naturaleza o la economía del sistema» (apartado 33), (traducción no oficial).

(9) (94) Así pues, el Abogado General Ruiz Jarabo indicaba en sus conclusiones de 17 de septiembre de 1998 en el asunto C-6/97: Italia contra Comisión (34), lo siguiente:

«[...] 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 (18) se inspiran a menudo en objetivos distintos de lo que cabría llamar las exigencias tributarias primarias. (19) Se persiguen así fines de carácter social, de fomento industrial o regional, u otros semejantes. Desde el punto de vista de su función, se asemejan en tal medida a las ayudas directas concedidas por los Estados que, a los efectos del artículo 92 del Tratado, deben, en principio, tratarse como tales. 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. [...]» (apartado 27).

(95) El Abogado General La Pégola recoge esta misma idea en sus conclusiones de 12 de noviembre de 1998 en el asunto C-75/97: Bélgica contra Comisión (35):

«[...] Dicho de otro modo, las excepciones o modificaciones establecidas por las medidas objeto de litigio al sistema general de seguridad social existente, que dejan, vigente, ¿Pueden considerarse objetivamente justificadas por la economía y la naturaleza de este régimen de derecho común, habida cuenta de la lógica interna del mismo, o responden únicamente a la finalidad de favorecer arbitrariamente a determinadas empresas o sectores específicos? (9). A nuestro modo de ver, habría que considerar que la medida es general cuando tiene por objeto establecer la igualdad entre los agentes económicos. El principio general de la igualdad de trato figura en el apartado I del artículo 92 del Tratado CE, que prohíbe específicamente las medidas mediante las cuales el Estado favorezca a determinadas empresas o producciones en detrimento de otras empresas que formen parte del mismo grupo de destinatarios y a las que deberían poder aplicarse las medidas adoptadas. Una medida de este tipo sigue estando sometida al régimen de las ayudas, porque, al establecer discriminaciones injustificadas e incluso explícitamente prohibidas por el Tratado, no respeta sino que contradice el criterio de la medida general, que el Gobierno demandante nos pide tengamos en cuenta.» (apartado 8).

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.

93. 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 artículos 87, 88 y 89 del Tratado. En otras palabras, la justificación del tratamiento diferenciado por la naturaleza o la economía 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”.

Es remarcable que el TPI haya seguido casi al pie de la letra ese razonamiento de la Comisión en sus sentencias y que, por tanto, damos este principio general como aceptado y confirmado en estos casos.

2.5. Las dificultades técnicas del principio general de la excepción fiscal y la discriminación fiscal como ayudas de Estado

La impresión inicial que produce este enfoque es aceptable. Una norma fiscal puede ser considerada como ayuda de Estado si tiene como efecto o consecuencia que unos contribuyentes pagan menos impuestos que otros contribuyentes que se encuentran en la misma situación, *ceteris paribus*.

Este principio general tiene, sin embargo, una gran debilidad por dos órdenes de motivos. En primer lugar, dado que no existe armonización fiscal directa en Europa, dado que la presión fiscal de las empresas en los Estados miembros es diferente; es inaceptable intelectualmente decir que una medida fiscal nacional, regional o local sea declarada como ayuda prohibida por el Tratado en un Estado miembro, cuando en otro Estado miembro vecino la misma medida se puede considerar como una medida general. Esta situación se produce porque el hecho que convierte la medida en ayuda es la discriminación interna en el sentido de que unas empresas pagan un impuesto mientras que otras que están supuestamente en la misma situación no pagan ese impuesto (o pagan menos). De ello se infiere que si la legislación nacional no discrimina, la medida es considerada como medida general y, por tanto, no es una ayuda. Por tanto, lo que deben hacer las administraciones fiscales es no discriminar

internamente en sus regímenes fiscales, estableciendo las mismas tributaciones para las empresas, aunque sea reduciendo sus cargas impositivas. Tales políticas pueden ser realizadas claramente por los Estados miembros más ricos (como por las regiones o las localidades más ricas) pero no por aquellas administraciones tributarias de estados, regiones y localidades más pobres. Es un enfoque claramente contrario al principio general de solidaridad.

En segundo lugar, incluso aunque exista una discriminación interna en una norma fiscal local, regional o nacional, de manera que unas empresas pagan más impuestos que otras (*ceteris paribus*), no está claro por qué esa discriminación convierte a tales medidas en ayuda. Si todo el problema es el de la discriminación, lo único que estaríamos diciendo a las autoridades es que repartan las cargas fiscales de manera idéntica porque las discriminaciones son ilegales. Ahora bien, ¿Por qué la doctrina europea siempre ve que en un caso de discriminación alguien sale beneficiado y no ve que alguien sale perjudicado? ¿Por qué en lugar de pedir el pago de impuestos a unas empresas no pide que se devuelvan cantidades a otras empresas que han pagado más? (10)

(10) Lo que sigue es un ejemplo diseñado para mostrar que el punto de vista podría ser considerado a la inversa: que unas empresas están peor tratadas que otras porque pagan más impuestos a pesar de que tienen (*ceteris paribus*) la misma situación fiscal. En una región europea cualquiera, un grupo de municipios viene cooperando entre ellos para atender ciertos gastos públicos comunes, además de los propios locales. Las autoridades locales y supramunicipales vienen observando desde hace ya una década que el gasto público se incrementa por encima de las posibilidades de recaudación y comprenden que es necesario seguir introduciendo nuevas figuras impositivas y recaudatorias para atender el equilibrio presupuestario. Algunas empresas situadas en el territorio común llaman la atención de los municipios y de las autoridades municipales y les exponen que sus empresas están sometidas a una fuerte competencia internacional, que sus márgenes son escasos y que todo incremento de impuestos repercute muy negativamente en sus ya deterioradas cuentas empresariales. Las autoridades locales y supramunicipales comprenden que un incremento de impuestos de estas empresas puede repercutir negativamente en ellas y por tanto en sus propios vecinos y llegan a la conclusión de que el déficit presupuestario no debe cubrirse a costa de empleo local. Otros, sin embargo, consideran que lo que sucede es que la población que vive en las localidades afectadas no pueden reclamar un nivel de servicios públicos tan alto como el que están teniendo, lo que es insostenible a largo plazo porque los ciudadanos no desean pagar más impuestos. Un tercer grupo de ciudadanos considera que antes de incrementar los impuestos hay que apurar todavía la posibilidad de que los mismos servicios (en cantidad y calidad) puedan ser prestados a menor coste. Después de un debate intenso entre las autoridades, las asociaciones, los grupos de interés, los representantes de consumidores y usuarios, se llega finalmente al acuerdo de incrementar los tipos o las bases de varios impuestos locales y supramunicipales, pero se decide igualmente mantener la carga fiscal preexistente a las empresas que empleen más de 50 trabajadores y que tengan un volumen de negocio de más de 100 m. En esta decisión se considera que los ingresos fiscales y las aportaciones tributarias de estas empresas es ya enorme, un alto

Los problemas técnicos de la doctrina europea se acentúan cuando se observa que, como no puede ser menos, no puede declararse ayuda de Estado a una norma que establece diferencias de trato entre empresas porque por ejemplo tienen en cuenta una regla de progresividad.

En la Comunicación la Comisión acepta esta objeción y dice que:

“Siempre que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales:

– *las medidas de pura técnica fiscal (fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal);*

– *las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo)”. (14 in fine)*

La cuestión, entonces, es por qué las autoridades tributarias no podrían establecer diferentes niveles de contribución en función por ejemplo del tamaño de la empresa medido en volumen de negocios u otros baremos, ya que, ¿Dónde está la regla de progresividad unánimemente aceptada que diga que las empresas grandes deben contribuir con más impuestos proporcionalmente que las empresas pequeñas? Parecido ocurre con las reglas de amortización fiscal, las cuales varían de un Estado Miembro a otro sin que sepamos realmente por qué y sin que podamos decir de antemano que una regla es mejor que otra.

De nuevo aquí la Comunicación de la Comisión tuvo que reconocer que las cosas no son tan sencillas y que podía haber medidas fiscales a favor de las pymes o determinadas actividades sin que fuesen consideradas como ayudas:

porcentaje, tanto de manera directa como indirecta. Entonces llega una carta de la Comisión Europea que dice que este trato diferente de las citadas empresas es una ayuda de Estado, que es completamente ilegal porque no ha sido notificada y que además, desgraciadamente, no sólo es ilegal sino que nunca puede ser declarada compatible con el mercado común porque es considerada como una ayuda de funcionamiento; es decir, que esta clase de medidas está completamente prohibida por el Derecho europeo. El ejemplo está elegido en todos los detalles porque debería reflejar de la manera más exacta posible que la doctrina europea relativa a las medidas fiscales locales y regionales es completamente insuficiente para resolver los problemas naturales que se están planteando.

“27. 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”.

Pero las cosas no son tan claras y parece que existe en esta materia una especie de deliberada ambigüedad. El TPI, en efecto, discrepa de la doctrina anunciada por la Comisión y considera que las normas fiscales que establezcan un régimen más favorable para las pymes también pueden ser consideradas como ayudas de Estado. Así lo recuerda la Sentencia:

“40. Además, el hecho de que los regímenes fiscales recurran con frecuencia a criterios cuantitativos o contengan ventajas a favor de las pequeñas y medianas empresas (PYME) 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 considerables recursos económicos, elude la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. Debe señalarse, asimismo, que las medidas selectivas en favor de las PYME no eluden tampoco la calificación de ayuda de Estado (véanse las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado a las PYME; DO 1996, C 213, p. 4)”.

Obsérvese en relación con este problema que la progresividad de un sistema fiscal puede utilizar multitud de baremos o criterios y que si se respeta una cierta lógica interna de manera que todos los contribuyentes reciben el mismo trato fiscal, difícilmente las instituciones europeas pueden declarar que existan ayuda de Estado alguna. El mejor ejemplo que tengo es el de un municipio que decide que su cuota de un impuesto sea lineal para todos los contribuyentes, mientras que un segundo ayuntamiento utiliza una escala progresiva de tipos en función de un criterio, y otro tercero utiliza la misma escala y el mismo criterio pero con tipos diferentes. Ninguno de los tres sistemas incluye ayuda de Estado alguna.

Por lo tanto, parece que la doctrina europea está abocada a concluir que las medidas fiscales pueden

ser ayudas sólo cuando sus normas reguladoras generan discriminación entre empresas que, *ceteris paribus*, tienen la misma posición como contribuyentes en el impuesto de que se trate. Es verdad que no tenemos un pronunciamiento expreso en estos términos, pero parece inevitable que sea así. La idea central es la expresión "*ceteris paribus*", que alude a la doctrina bien conocida en el Derecho europeo y en los derechos nacionales que reconoce que la igualdad de trato está directamente relacionada con la igualdad de condiciones, así como con la doctrina que afirma que si las condiciones son divergentes puede haber trato divergente.

La aplicación de esta doctrina a las investigaciones jurídicas sobre si unas normas tributarias pueden ser consideradas como ayudas de Estado parece, en efecto, muy útil. El punto de partida es relativamente sencillo: nadie puede sostener que todas las empresas, por el mero hecho de ser empresas, deban tener la misma carga impositiva, en una especie de tipo plano. En algunos tributos tales medidas son posibles, pero no necesariamente son las más adecuadas. Por tanto, las normas fiscales pueden diferenciar entre las empresas empleando diversos baremos, tales como la superficie ocupada, o la dimensión de la empresa medida en volumen de negocios o de empleados, o los beneficios declarados o cualesquiera otros criterios.

2.6. El criterio de la discrecionalidad de las autoridades para conceder beneficios fiscales

Como se sabe, la Comisión viene sosteniendo que una norma fiscal es una ayuda cuando su aplicación no es automática y depende de una decisión discrecional de la administración tributaria. Así, la Comunicación dice 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*". (12)

Las Decisiones insisten en este tema:

"79. Por último, la medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de favorecer a «determinadas empresas o producciones». Este carácter de ventaja selectiva puede derivarse tanto de una excepción a disposiciones fiscales de naturaleza legal, reglamentaria o administrativa como de una práctica discrecional de la administración fiscal. En el presente caso, el carácter selectivo se deriva, en primer término, del poder discrecional de que goza la administración en este ámbito.

80. En tal caso, el Tribunal de Justicia reconoce [véase la sentencia de 26 de septiembre de 1996, en el asunto C-241/94: Francia contra Comisión (Kimberly Clark Sopalin) (30)] que, cuando la entidad que conceda la ventaja disponga de un poder discrecional que le permita modular la intervención financiera en función de distintas consideraciones, tales como, en particular, los beneficiarios, el importe de la intervención financiera y las condiciones temporales y de otro tipo de ésta, así como la renovación o no de las medidas de que se trate de un año al siguiente, las condiciones de dicha intervención pueden situar a determinadas empresas en una situación más favorable que otras, y cumplir así las condiciones de ayuda a efectos del apartado 1 del artículo 87 del Tratado".

En Daewoo el TPI confirmó que sigue aceptando el punto de vista de la Comisión en el sentido de que la discrecionalidad es un factor decisivo para declarar unas normas como ayudas de Estado cuando tal discrecionalidad se refiere a los elementos fundamentales de la carga tributaria.

Conviene observar, sin embargo, que el criterio de la discrecionalidad no debería ser un criterio decisivo en esta materia, sino únicamente un criterio que en algunos casos extremos podría ser relevante. En efecto, existen medidas fiscales que no pueden ser consideradas como ayuda al ser medidas aplicables a todas las empresas y que pueden exigir un cierto ejercicio de discrecionalidad por parte de la administración, y que, no por ello, se deben considerar como ayudas de Estado. Por otra parte, pueden haber medidas fiscales automáticas que pueden ser consideradas como ayudas de Estado sin duda alguna (la exención de plano del Impuesto sobre Sociedades a un sector productivo).

En realidad, para ser exactos, este criterio sólo debería ser relevante cuando de la norma tributaria resulta que el grado de discrecionalidad de la Administración tributaria es tan grande que le permite, como se diría, hacer lo que quiera. Este alto grado de discrecionalidad no parece que es aceptado por los sistemas jurídicos nacionales, pero no puede descartarse que se dé en alguna circunstancia.

Conviene observar también que la discrecionalidad como criterio se parece a la tradicional manera de ver peligros potenciales que a veces muestran las instituciones europeas. La medida es ayuda porque potencialmente las autoridades gozan de tanta discrecionalidad que pueden tratar a las empresas de diferente manera, discriminación que es la base de la ayuda. Mi crítica es que si esto es lo único que tuviese la Comisión en un caso concreto, tendría demasiado

poco para considerar que las normas fiscales contienen ayudas de Estado y que su investigación debería ir dirigida a examinar cómo se ejerce ese poder discrecional en la práctica. En los casos comentados aquí, las defensas adujeron algo de esto, pero como las normas tributarias daban un excesivo margen de discrecionalidad y este requisito estaba acompañado por otros requisitos que demostraban la excepcionalidad, las decisiones declarando las medidas como ayudas de Estado fueron confirmadas por el TPI.

3. LA CUESTIÓN DE LA COMPATIBILIDAD O INCOMPATIBILIDAD DE AYUDAS FISCALES CON EL MERCADO COMÚN

Las Decisiones Ramondín, Damesa, incentivos fiscales, todas ellas ponen de manifiesto que la cuestión de la compatibilidad o incompatibilidad de las ayudas en forma de medidas fiscales en el Derecho europeo sigue siendo muy insuficiente.

La compatibilidad o no de estas ayudas fue enfocada por la Comisión y por el TPI conforme a las reglas tradicionales aplicadas por las instituciones europeas y no hay en puridad novedades sobre la materia. El problema, precisamente, consiste en que este enfoque no es satisfactorio.

En efecto, la solución que ofrece el Derecho europeo a las ayudas fiscales es relativamente sencilla y plana: o las ayudas fiscales se ajustan completamente a alguno de los encuadramientos horizontales y sectoriales vigentes o simplemente son ayudas incompatibles porque en general, se considera que son ayudas de funcionamiento.

Como los encuadramientos no suelen pensar en ayudas fiscales como instrumento idóneo de ayuda y como en muchas ocasiones lo que intentan las administraciones públicas es aligerar las cargas impositivas de las empresas, el problema práctico consiste en saber si las normas fiscales pueden o no ser consideradas como ayudas de Estado. Si la norma es una ayuda, la consecuencia es su prohibición, mientras que si la norma no es ayuda, será legal.

En relación con las ayudas fiscales de reducción del 45% de la base imponible, la Decisión de la Comisión es típica: se declara la incompatibilidad de las ayudas porque se trata, por definición, de ayudas de funcionamiento y porque, tal y como están definidas, se trata de ayudas que no se pueden acoger a ninguno de los encuadramientos. En esta línea habitual, el texto va examinando los problemas de ajuste entre la norma y los encuadramientos. Se examina así que estas normas

no se ajustan a las directrices de inversión regional aplicables en Álava (11); al encuadramiento de

(11) (83) Además, la Comisión recuerda que, desde la entrada en vigor de las citadas Directrices regionales (98/C 74/06), las ayudas que pueden acogerse a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado en Álava, no sólo deben ajustarse a la citadas definiciones comunitarias de inversión inicial y de base uniforme y a los límites máximos mencionados, sino que deben cumplir también otras condiciones. En este caso, las ayudas deben estar sujetas a determinadas condiciones: aportación mínima del beneficiario del 25% de la inversión (punto 4.2); presentación de la solicitud de ayuda antes del inicio de la ejecución de los proyectos inversión (punto 4.2); mantenimiento de la inversión durante un período mínimo de cinco años (punto 4.10) y respeto de los límites máximos de ayuda respectivos en caso de acumulación (puntos 4.18 a 4.21).

(84) En este caso concreto, la Comisión observa que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% no se limitaron (durante el período que concluyó en la fecha de entrada en vigor de su citada Decisión de 26 de septiembre de 1995) a la zona industrial del valle del Nervión y a las zonas pirenaicas (que eran las únicas zonas admisibles según el mapa de ayudas regionales vigente en aquella época), ni se limitaron al 30%, 25% o 20% ENS, según las zonas y los períodos, en el caso de las grandes empresas ni al 30% ENS en el caso de las PYME. Además, la Comisión observa que los costes subvencionables pueden no ajustarse totalmente a los de la mencionada base uniforme en la medida en que, por una parte, no se excluyen las inversiones de sustitución y, por otra parte, podrían subvencionarse otros gastos. Dadas las circunstancias, la Comisión considera que un crédito fiscal que asciende al 45% de las inversiones, al no respetar las normas comunitarias regionales, no puede considerarse compatible con el mercado común en virtud de la excepción regional de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

(85) En cuanto a las ayudas en favor de los gastos de inversión (45) que no se ajustan a la definición comunitaria, no pueden considerarse ayudas a la inversión. En efecto, de acuerdo con el anexo I de las citadas Directrices 98/C 74/06, cualquier ayuda fiscal puede entrar en la categoría de ayuda a la inversión si su importe alcanza un límite expresado en porcentaje de los gastos de inversión conforme a las normas comunitarias. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el importe de las ayudas alcanza un porcentaje de gastos de inversión que no se ajusta a las normas comunitarias. Esta es la razón por la que, según dichas normas, estas ayudas no pueden considerarse ayudas a la inversión. En cambio, estas ayudas pueden financiar gastos de carácter periódico y necesario tales como los gastos relacionados con inversiones de sustitución. Este tipo de gastos corrientes o periódicos es el tipo de gastos que debe soportar una empresa en el marco de su gestión corriente o de sus actividades normales. Las ayudas a este tipo de inversión forman parte, por lo tanto, de la categoría de ayudas de funcionamiento a las que se aplican normas específicas.

(86) A este respecto, la Comisión recuerda que, de acuerdo con la Comunicación (46) de 1988 y las Directrices 98/C 74/06 antes citadas, las ayudas regionales que tienen carácter de ayudas de funcionamiento están, en principio, prohibidas. Con carácter excepcional, sin embargo, pueden concederse bien en regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 en condiciones específicas establecidas en el apartado 6 de la Comunicación mencionada y en los puntos 4.15 a 4.17 de dichas Directrices regionales, bien en las regiones ultraperiféricas o de baja densidad de población, cuando tienen por objeto compensar el coste excesivo del transporte. Ahora bien, la NUTS III de Álava no puede acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado y, por otra parte, la concesión de las mencionadas ayudas de funcionamiento no está supeditada a dichas condiciones. Además la NUTS III de Álava no tiene carácter de región ultraperiférica (47) ni de región de baja densidad de población (48). Por ello están prohibidos los elementos de ayuda de funcionamiento contenidos en el crédito

pymes (12); a las directrices sectoriales y multisectoriales (13), o a los encuadramientos de reestructuración (14).

fiscal del 45%, especialmente porque no se conceden en una región acogida a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, ni en una región ultraperiférica, ni en una región con baja densidad de población. En el caso que nos ocupa, estas ayudas son, por lo tanto, incompatibles.

(87) En consecuencia, la Comisión considera que el régimen de ayudas fiscales en cuestión no puede considerarse compatible con el mercado común en virtud de las excepciones contempladas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, toda vez que no se ajusta a las citadas normas sobre ayudas estatales de finalidad regional.

(12) (88) Por lo que se refiere a las inversiones realizadas por PYME fuera de las regiones asistidas de Álava durante el período 1 de enero de 1995 y 26 de julio de 1995, por una parte, y, por otra, fuera de Álava, durante el período 1 de enero de 1995-31 de diciembre de 1999, la Comisión recuerda que, en estos casos, las ayudas correspondientes no pueden considerarse ayudas de finalidad regional. Por consiguiente, la excepción regional de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado no puede aplicarse a dichas ayudas. Así ocurre cuando estas inversiones proceden de empresas grandes. En cambio, de acuerdo con las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a las PYME, cuando el beneficiario es una PYME, puede aplicarse la otra excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado destinada a fomentar determinadas actividades. A este respecto, conviene recordar que, además de establecer las condiciones de ajustarse a la definición de inversión inicial y a los gastos admisibles de la base uniforme, las Directrices disponen que la excepción será aplicable a las ayudas a la inversión material siempre y cuando no rebasen las intensidades del 15% para las pequeñas empresas y el 7,5% en el caso de las medianas empresas. Ahora bien, la Comisión observa que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% no se limitan al 15% EBS en el caso de las pequeñas empresas y al 7,5% EBS en el caso de las medianas empresas. Además, la Comisión comprueba que las inversiones subvencionables no se ajustan totalmente a la definición de inversión inicial contemplada en el punto 4.2.1 de las Directrices (96/C 213/04) mencionadas, ni los costes seleccionables se ajustan a los de la base uniforme establecida en el mismo punto 4.2.1, puesto que no se excluyen las inversiones de sustitución ni los gastos distintos de los de la base uniforme. Por lo tanto, la Comisión considera que estas ayudas fiscales no pueden considerarse compatibles con el mercado común en virtud de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado en favor del desarrollo de determinadas actividades.

(13) (89) Por otra parte, conviene recordar que las mencionadas Directrices regionales (98/C 74/06) excluyen de su ámbito de aplicación los sectores de la producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas y de la pesca del anexo I del Tratado y de la industria del carbón. Respecto a los sectores del transporte, siderurgia, construcción naval, fibras sintéticas e industria del automóvil, se aplican normas especiales que se suman a las enunciadas en las citadas Directrices. Además, se aplican normas específicas a las inversiones contempladas por las Directrices comunitarias multisectoriales (98/C 107/05). En consecuencia, deben tenerse en cuenta dichas normas al examinar la compatibilidad de las ayudas en cuestión cuando la empresa beneficiaria pertenece a estos sectores o cuando la inversión entra en el ámbito de las Directrices multisectoriales.

(90) Además de la aplicación de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, relativa al desarrollo de determinadas actividades en los casos anteriores, conviene examinar la posible aplicación de 30-10-2002 ES L 296/17 Diario Oficial de las Comunidades Europeas, esta excepción en relación con otros fines. A este respecto, la Comisión observa que el crédito fiscal del 45% no tiene por objeto el desarrollo de una actividad económica a efectos de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, en particular, el desarrollo de acciones en favor de las

pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación, de acuerdo con las normas comunitarias correspondientes. En estas circunstancias, dichas ayudas fiscales no pueden acogerse a la excepción relativa al desarrollo de determinadas actividades contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado al amparo de los mencionados objetivos.

(91) Además el crédito fiscal del 45% en cuestión, que no está sujeto a ninguna restricción sectorial, puede concederse sin ninguna limitación a empresas de los sectores sensibles sujetos a normas comunitarias específicas como las aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas del anexo I del Tratado, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil (49). La Comisión considera, pues, que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% podrían no respetar dichas normas sectoriales. En este caso, el crédito fiscal del 45% no cumple la condición de no potenciar nuevas capacidades de producción con el fin de no agravar el problema de exceso de capacidad que afecta tradicionalmente a estos sectores. Por consiguiente, en caso de que el beneficiario pertenezca a los sectores mencionados, la Comisión considera que, al no estar sometidas a las mencionadas normas sectoriales, estas ayudas son incompatibles en virtud de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa al fomento de determinadas actividades.

(92) Por lo que se refiere al período posterior al 1 de septiembre de 1998, la Comisión considera además que no puede descartarse que la inversión objeto de la ayuda esté contemplada en las Directrices multisectoriales (50) (98/C 107/05). En efecto, todos los proyectos de inversión de valor superior a 50 millones de euros (15 millones de euros en el caso del sector textil o de la confección), con una intensidad que exceda del 50% del límite máximo regional y una ayuda por puesto de trabajo superior a 40 000 euros (30 000 euros por puesto de trabajo en el caso del sector textil o de la confección), así como los proyectos de inversión para los cuales la ayuda total supera los 50 millones de euros, están sujetos a las condiciones establecidas en dichas Directrices. En este caso, cada proyecto de inversión debe ser notificado previamente, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, para que la Comisión pueda determinar la intensidad máxima de la ayuda compatible con el mercado común. Ahora bien, las ayudas fiscales en cuestión no están supeditadas ni a la notificación en el caso de los denominados grandes proyectos, ni a una posible reducción de la intensidad de ayuda derivada de la valoración de la Comisión. Por consiguiente, la Comisión considera que las ayudas fiscales en cuestión son incompatibles con el mercado común en virtud de la excepción contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, toda vez que la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado no es aplicable en Álava.

(14) (93) Dado que la concesión de las ayudas fiscales en cuestión no tiene en cuenta la situación económica y financiera de las empresas beneficiarias, la Comisión estima que no puede descartarse que el beneficiario sea una empresa en crisis a efectos de las Directrices (1999/C 288/02) (51), aunque, según afirman las autoridades españolas, sea poco probable que el crédito fiscal, tal como ha sido diseñado, se aplique a empresas en crisis. A este respecto, la Comisión observa que la concesión de las ayudas fiscales en cuestión no está sujeta a las condiciones (52) establecidas en dichas Directrices comunitarias. Ahora bien, según el apartado 20 de las Directrices (1999/C 288/02) citadas: «A juicio de la Comisión, las ayudas de salvamento y de reestructuración pueden contribuir al desarrollo de actividades económicas sin afectar negativamente al comercio en contra del interés de la Comunidad, siempre y cuando se cumplan los requisitos que figuran en las presentes Directrices.». Al no respetar dichos mercado común cuando se destinan a empresas en crisis. Al no respetar dichos requisitos, estas ayudas son incompatibles con el mercado común cuando se destinan a empresas en crisis. Por lo tanto, la Comisión considera que las ayudas fiscales en cuestión en favor de las empresas en crisis no pueden ser compatibles con el mercado común en virtud de la excepción contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado en favor del fomento de determinadas actividades.

El mensaje de Ramondín es muy delicado: está diciendo a las autoridades regionales y locales y nacionales que lo que deben hacer es aprobar normas fiscales y ayudas de todo tipo que o bien no discriminen y por tanto no contengan ayudas de Estado, o bien se ajusten a los encuadramientos vigentes. Y las Administraciones públicas con sistemas tributarios propios tiene una capacidad de atracción de empresas muy superior a la de las Administraciones sin esas capacidades. Lo mismo sucede con el régimen de las ayudas nacionales y con los países que pueden adoptar medidas generales que encubren en realidad tratos favorables al ahorro, a la inversión de determinadas industrias o servicios. Por tanto, el sistema europeo es incapaz de resolver las graves distorsiones de competencia creadas por las disparidades fiscales.

Esta clase de problemas no se puede resolver mediante una noción de las ayudas de naturaleza fiscal sino mediante una correcta ponderación del llamado juicio de compatibilidad, juicio que debe, necesariamente, tener la flexibilidad de poder tener en cuenta las circunstancias concretas de los casos, sin que las reglas fijas o rígidas deban ser tomadas de manera definitiva. Porque el caso Ramondín y los casos que le rodean demuestran que el sistema actual autoriza ayudas que falsean la competencia y prohíbe otras ayudas que carecen de relevancia.

El juicio de compatibilidad adoptado por la doctrina europea es especialmente problemático si pensamos en medidas fiscales destinadas a que algunas regiones puedan tener unos regímenes fiscales más suaves, atendiendo a necesidades de desarrollo regional o de cualquier otra índole. De acuerdo con la doctrina europea, las normas tributarias nacionales no pueden diferenciar dentro de ámbito de aplicación a algunas regiones, por la sencilla razón de que considerarían a tales medidas como ayudas de estado y tales medidas no pueden ajustarse a los encuadramientos europeos. Los Estados miembros más pequeños, sin embargo, pueden buscar métodos que tengan como resultado una reducción de la presión fiscal directa de las empresas y como son medidas nacionales no es fácil declarar tales regímenes como ayudas de Estado.

El problema lo tienen, por tanto, los Estados miembros que como España tiene un territorio muy amplio y no gozan de una *riqueza per cápita* o de un Producto Nacional Bruto suficiente para atender todas las necesidades. Son países con fuertes desequilibrios regionales, con regiones muy industrializadas, otras agrícolas, otras turísticas. Países en los que la *renta per cápita*

varía extraordinariamente de una región a otra. Países, en suma, en los que no es descabellado diferenciar la presión tributaria local, regional y nacional.

Con la ampliación europea a 25 países a corto plazo, esta clase de razonamientos se va a extender todavía más. Muchos de los países de nueva adhesión tienen o pueden tener, aunque sea temporalmente, una fiscalidad y una presión fiscal mucho menor que la de los Estados del Oeste europeo. No puede descartarse por eso, de antemano, que algunos sectores del Oeste europeo puedan sufrir las consecuencias de esta competitividad, derivada no sólo de las reducciones fiscales sino también de salarios y costes sociales más bajos.

Una doctrina europea sobre ayudas de Estado que diga que los países pueden reducir sus costes fiscales y sociales de las empresas si aplican tales reducciones a todas las empresas, mientras afirma que están prohibidas las medidas de reducciones de costes sociales o fiscales de otras regiones europeas o de algunos sectores, simplemente porque no tiene preparado un esquema de compatibilidad adecuado para solucionar estos problemas no puede sobrevivir a largo plazo sin tensiones.

Las ayudas de Estado, en efecto, pueden distorsionar la competencia, pero también las ayudas son instrumentos útiles para que los poderes públicos, incluida la Comisión Europea, puedan llevar a cabo políticas públicas. La búsqueda del equilibrio en esta materia, evidentemente, no se resuelve con medidas simples, tales como la prohibición de plano de las ayudas de Estado en forma de medidas fiscales.

4. EL PROBLEMA DE LAS AYUDAS QUE INCENTIVAN EL TRASLADO DE EMPRESAS DE UNA REGIÓN A OTRA, O DE UN ESTADO MIEMBRO A OTRO, BUSCANDO LAS CONDICIONES DE COMPETENCIA MÁS FAVORABLES

4.1. Introducción

El caso Ramondín es un paradigma del problema del traslado de empresas que van buscando beneficios fiscales y ayudas en otras localidades. Las autoridades regionales limítrofes se habían quejado de que la empresa beneficiaria se había movido escasamente unos metros para gozar de ayudas a la inversión y de un tratamiento fiscal más

favorable (15). Concretamente, la Comisión investigó unas subvenciones directas concedidas a Ramondín aplicando un régimen de ayudas existente en el País Vasco y previamente autorizado por la Comisión Europea, las ayudas fiscales en forma de créditos fiscales a las inversiones y de reducción de las bases imponibles y posibles ayudas en la venta de terrenos.

Sorprendentemente, la Decisión final de la Comisión declaró incompatibles las ayudas en forma de reducción de la base imponible, pero autorizó en parte la ayuda estatal en favor de Ramondín SA *"consistente en la concesión de un crédito fiscal en favor de Ramondín SA por un importe correspondiente al 45% del coste de la inversión determinada por la Diputación Foral de Álava en su Acuerdo nº 738/1997 de 21 de octubre de 1997 es compatible con el mercado común respecto de la parte de la ayuda que, en aplicación de las normas sobre acumulación de ayudas, no exceda el límite máximo del 25% ENS para las ayudas de finalidad regional en el País Vasco"*.

La sorpresa de esta solución es doble porque esa misma medida fiscal fue después declarada incompatible con el mercado común, y porque esta solución da su visto bueno a las ayudas que tiene en realidad el efecto o consecuencia de ayudar al traslado de industrias y empresas en la Unión Europea.

El tratamiento del problema de la deslocalización de las inversiones en la Unión Europea es un problema que está muy poco tratado y que, en general, presentan en esta clase de casos un deficiente tratamiento.

4.2. Acerca de la relación entre el efecto de la deslocalización de empresas y las ayudas de Estado

Lo primero que procede indicar es que la deslocalización de una inversión, como en el caso Ramondín, o la localización de una inversión en el territorio en el que la rentabilidad resulte más favorable, como en el caso Damesa, no es realmente un problema de distorsión de la competencia, sino un problema de compatibilidad de unas ayudas con el mercado común.

(15) (17) En su denuncia, el Sr. Sanz Alonso alegaba que la decisión de Ramondín se justificaba por las ventajas fiscales y las ayudas públicas a la inversión ofrecidas respectivamente por la Diputación Foral de Álava y por la Comunidad Autónoma del País Vasco. En su denuncia, el Sr. Sanz Alonso solicitaba a la Comisión que comprobara la compatibilidad con el Tratado no ya del régimen fiscal (o foral) vigente en el País Vasco, sino de los efectos y resultados de determinadas ventajas concedidas en virtud de este régimen, así como de su acumulación con otras ayudas concedidas a Ramondín en virtud de los regímenes de ayuda autorizados por la Comisión.

La distorsión de la competencia en puridad es el potencial efecto que las ayudas pueden tener en los mercados en los que opera la empresa beneficiaria. Concretamente, se presupone que unas ayudas pueden distorsionar la competencia porque las empresas beneficiarias de las mismas pueden variar sus ofertas de precios y productos en el mercado gracias, precisamente, a las ayudas, bajando precios más de lo que podrían hacer si las ayudas, o manteniendo o incrementando las ayudas más de lo que podrían hacer.

Por lo que respecta a las ayudas a las inversiones, es patente que las empresas han aprendido, desde hace mucho tiempo, que pueden generar una especie de competencia entre las autoridades públicas de diversos países o regiones con el fin de encontrar el lugar en el que les pueden dar más ayudas. En algunos casos se sabe que esta búsqueda de ayudas puede llegar a ser a escala mundial. Las Administraciones y los poderes públicos de la mayoría de los países y regiones de la Unión Europea (y del resto del mundo) difícilmente se pueden resistir a ofertar a estas empresas, con unas tasas de paro estructurales nacionales, regionales y locales fuertes y unas expectativas de voto supuestamente altas en caso de éxito. Por esta razón, no cabe duda que en un espacio económico como el de la Unión Europea es imprescindible poner algún tipo de reglas de orden.

Pero conviene observar que si una empresa tiene el plan de realizar una inversión, pongamos por caso incrementando capacidad, el hecho de que esa inversión se sitúe en una u otra región europea, o incluso fuera de ella, carece de relevancia para el mercado relevante en el que opera la empresa beneficiaria. Lo relevante será que las nuevas capacidades tendrán un efecto en la oferta del producto de que se trate, siendo indiferente el lugar en el que se ubican.

Sólo sería posible hablar propiamente de una distorsión de la competencia en relación con la deslocalización de una empresa si pudiésemos hablar de un mercado específico relacionado con la localización de empresas. Me temo que en el estadio actual del Derecho europeo sobre ayudas de Estado, tal mercado no ha sido todavía definido.

De ello se infiere que la deslocalización es un efecto perverso de las ayudas que no tiene que ver con la prohibición del Tratado, pero que sí tiene que ver con lo que llamaremos el juicio de compatibilidad.

Porque la tesis de esta contribución es que las instituciones europeas sí que pueden establecer un

criterio de compatibilidad que diga que es contrario al interés común el que las ayudas de Estado tengan como efecto o consecuencia la deslocalización y la movilidad de una empresa desde un territorio de la Unión hacia otro territorio, desplazando el empleo directo e indirecto, incrementando el desempleo en el territorio de origen e incrementando el empleo en el territorio de destino. Este principio general parece indiscutido como tal principio. ¿Cuál es, entonces, el problema de Ramondín? Que la práctica actual del Derecho europeo no permite examinar la compatibilidad de unas ayudas que pueden ser consideradas en principio compatibles y que, sin embargo, de manera acumulada pueden ser claramente contrarias al mercado común.

4.3. El problema de la distorsión de la competencia como fundamento de la incompatibilidad de las ayudas con el mercado común

En las Decisiones y en las Sentencias se trata el problema de la distorsión de la competencia de las ayudas que reciben las empresas o de las ayudas fiscales con la técnica habitual que se sigue en estos casos, a saber, que las ayudas falsean potencialmente la competencia sin que sea necesario examinar a fondo este problema.

En su revisión del caso Ramondín, en efecto, el Tribunal recuerda su teoría habitual según la cual la distorsión de la competencia potencial basta para considerar que una ayuda está prohibida y que en los casos de ayudas no notificadas no hace falta que la Comisión examine este tema en profundidad.

Respecto de la cuestión de la afectación de los intercambios intracomunitarios, el Tribunal recuerda que:

“70. En la Decisión impugnada, la Comisión señala que «Ramondín posee casi un 40% del mercado de la producción mundial de cápsulas para precintado de estaño» (Considerando 18). Hace alusión a los seis competidores europeos de Ramondín y a sus cuotas de mercado respectivas. A continuación, la Comisión explica que Ramondín tuvo en 1997 «un volumen de negocios de 24 millones de euros, de los cuales el 70% procedía de las ventas efectuadas fuera de España» (Considerando 19) y añade que «este dato, junto con el número limitado de proveedores en el mercado mundial, pone de manifiesto que existen intercambios intracomunitarios de este producto» (Considerando 19)”.

Y concluye que:

“71. Esta motivación sintética, y no contradictoria, basta para demostrar que las ayudas de que se trata

están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1”.

Respecto de la cuestión de la afectación de la competencia, el TPI no aporta ideas nuevas:

“72. Debe recordarse a este respecto que de la jurisprudencia se desprende que toda concesión de ayudas a una empresa que ejerce sus actividades en el mercado comunitario puede ocasionar distorsiones de la competencia y afectar a los intercambios entre Estados miembros...”

73. Pues bien, en el caso de autos, las ayudas de las que se benefició Ramondín han mejorado los medios y, por ende, la posición competitiva de una empresa que, según reconocen las propias partes demandantes, ya era la primera empresa europea del sector. Está claro, pues, que dichas ayudas amenazan falsear la competencia en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Además, las referidas ayudas pueden afectar también a los intercambios entre los Estados miembros. En efecto, en respuesta a una pregunta escrita del Tribunal de Primera Instancia, las partes demandantes en el asunto T-103/00 explicaron que el 24% de la producción de Ramondín se exporta a países de la Unión Europea...”

77. Procede recordar que la Comisión no está obligada a demostrar el efecto real que las ayudas hayan tenido sobre la competencia y sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros (sentencia CETM/Comisión, citada en el apartado 23 supra, apartado 103)...

78. Además, a diferencia de lo que sostienen las partes demandantes, la jurisprudencia no exige que la distorsión de la competencia o la amenaza de dicha distorsión y el perjuicio a los intercambios comerciales intracomunitarios sean sensibles o sustanciales...”

En este comentario no podemos abordar los problemas técnicos, jurídicos y políticos que se derivan de esta interpretación, pero sí que podemos observar que el caso Ramondín en un caso que refleja muy bien estas dificultades.

El problema principal no está en la doctrina axiomática de que las ayudas distorsionan potencialmente la competencia. El problema verdaderamente serio está en que el juicio de compatibilidad de las ayudas ya da por zanjada esta cuestión y no es capaz, en la actual forma de proceder de la Comisión aprobada por la jurisprudencia, de evaluar en un caso concreto si las ayudas deben ser declaradas compatibles o no teniendo en cuenta y ponderando los efectos de las ayudas en la competencia y los efectos posibles positivos de las ayudas para las políticas públicas.

4.4. Crítica de la declaración de compatibilidad de algunas de las ayudas de Estado en la Decisión Ramondín

Concretamente, en el caso Ramondín las circunstancias que rodean el caso hacían muy difícil encontrar argumentos a favor de la declaración de compatibilidad de las ayudas, incluidas las que hacían referencia con la inversión de los activos.

En efecto, las ayudas en su conjunto parecen estar dirigidas a fomentar el traslado de una empresa desde una región a otra, sin que tenga sentido intelectual diferenciar entre unas ayudas y otras como ha hecho la Comisión, porque no había otro objetivo que el de atraer una empresa al territorio regional. La empresa beneficiaria no era, además, una empresa que no pudiese distorsionar grave y sensiblemente la competencia. Era y es el líder mundial del principal producto al que se dedicaba, con una cuota reconocida y no discutida muy por encima de la del siguiente. Era el líder mundial y el líder europeo con casi entera seguridad en una posición dominante, en el sentido del término usado en el Derecho de la competencia europeo. La descripción de la propia Decisión es sucinta pero expresiva:

"18. Ramondín es una sociedad constituida con arreglo al Derecho español en 1933 y especializada en la fabricación de cápsulas para precintar botellas de vino, champaña y otras bebidas de calidad. Desde 1971, está establecida en Logroño (La Rioja), con tres centros de producción (Logroño, Burdeos y México) y filiales en Estados Unidos, Escocia, Chile, Australia y China. Según la información contenida en el plan de inversión presentado a las autoridades autonómicas vascas, Ramondín posee casi un 40% del mercado de la producción mundial de cápsulas para precintar de estaño, con una producción de 480 millones de cápsulas. Los demás competidores tienen las cuotas de mercado siguientes: Pechiney 30%: 360; Relvas 10%: 120; Vatke 6%: 72; Bouchage Métallique 4%: 48; Rivercap 4%: 48; Quibel 3%: 36; Resto 3%: 36; Total 60%: 720.

19. En 1997, Ramondín contaba con 300 empleados y tuvo un volumen de negocios de 24 millones de euros, de los cuales el 70% procedía de las ventas efectuadas fuera de España. Este dato, junto con el número limitado de proveedores en el mercado mundial, pone de manifiesto que existen intercambios intracomunitarios de este producto".

Por tanto, las ayudas no sólo consolidaban la posición de liderazgo de esa empresa, sino que también le permitía incrementar su cuota futura de mercado, porque parte de las ayudas que la empresa iba a recibir estaban destinadas a incrementar sus

capacidades de producción; es decir, su capacidad de oferta en el mercado, incrementado productos a precios muy competitivos gracias, precisamente, a las ayudas que iba a recibir.

La empresa beneficiaria seguramente no tenía ninguna dificultad para incrementar sus capacidades productivas por sí misma, sin necesidad de las ayudas, sino que también podía haber llevado a cabo el traslado de su ubicación actual a otro mejor sin necesidad de ayudas relevantes de ningún tipo. En este punto el silencio de la Decisión de la Comisión es clamoroso, porque no se examina su situación financiera, el *cash flow*, ni sus perspectivas. Suponiendo, como podemos imaginar, que se trata de una empresa con muy buenos ratios de beneficio, todavía está menos justificada la aprobación de las ayudas que había ofrecido la administración foral.

El razonamiento de la Comisión para dar interés comunitario a la ayuda que finalmente autoriza es débil. Dice que como una nueva legislación ha prohibido el uso del plomo en los taponos, es de interés europeo fomentar la producción de cápsulas de estaño:

"126. Por lo que se refiere al interés comunitario, el subsector de las cápsulas para precintar de estaño es un sector que presenta perspectivas de evolución favorables debido a requisitos medioambientales así como a la evolución del consumo de vinos de calidad.

127. El material utilizado tradicionalmente en las cápsulas para precintar vinos de calidad era, hasta el año 1993, el plomo. En esa fecha, las autoridades de Estados Unidos introdujeron la prohibición de utilizar plomo en las cápsulas para precintar vinos de calidad, debido al riesgo de contaminación del vino en el momento de verter el contenido de la botella.

128. El Parlamento Europeo y el Consejo adoptaron la Directiva 94/62/CE, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases (48). Esta Directiva reduce considerablemente los niveles de concentración de plomo en los envases. La cápsula para precintar las botellas de vino constituye un envase a efectos de lo dispuesto en la Directiva.

129. Debido a estas modificaciones legales realizadas en la primera mitad de los años noventa, las cápsulas de estaño, como sustitutivas de las cápsulas de plomo, prohibidas desde entonces, tienen una perspectiva de crecimiento considerable en un mercado global de 1.200 millones de unidades al año".

De manera que como una nueva legislación aplicable a todos los operadores obligará al uso del estaño como material único, es de interés europeo dar ayudas al operador líder, para que incremente todavía más su capacidad de producción y la transformación industrial de sus actividades, si tiene algún coste, se vea todavía menos gravosa. Frente a esta interpretación, hay que recordar los principios fijados en las directrices de medio ambiente y señalar que no hay interés europeo en ayudar al líder de este mercado para que cumpla con una normativa que todos los operadores europeos deben cumplir.

Lo que hay, por el contrario, es un inmenso interés europeo en que las ayudas no puedan servir para trasladar empresas de una región a otra de la Unión o de un Estado miembro a otro de la Unión, aprovechando límites de ayuda generalmente aceptados por los encuadramientos europeos y los reglamentos europeos. (CIS)