

Balance de la intervención de las Instituciones Europeas

(Balance of the intervention of the European Institutions)

Aizega, Joxe Mari
Mondragon Unibertsitatea
Larraina pasealekua, 16
20560 Oñati

BIBLID [1138-8552 (2002), 18; 225-238]

El primer paso, en el proceso de eliminación de las distorsiones fiscales, fue el desmantelamiento de las fronteras interiores y la desaparición de las aduanas. La eliminación de las aduanas para las operaciones intracomunitarias no era suficiente sino que se debían eliminar asimismo los obstáculos físicos, técnicos y fiscales. Si bien los obstáculos a los intercambios en el Mercado Interior pueden ser de la más variada índole, los análisis se concentraron en una gran parte en las distorsiones fiscales. La integración económica y los intercambios en el Mercado Interior se ven dificultades, se dice, por la existencia de diferencias importantes en los sistemas tributarios de los distintos Estados. La actuación de las instituciones comunitarias ha perseguido este objetivo a lo largo de todos estos años.

Palabras Clave: Armonización fiscal. Ayudas de Estado. Competencia fiscal. Distorsiones fiscales.

Barne mugak duseztea eta aduanak kentzea lehen urratsa izan zen distortsio fiskalak ezabatzeko prozesuan. Komunitate barneko aduanak kentzea ez zen nahikoa, zeren eta, halaber, oztopo fisiko, tekniko eta fiskalak deuseztu beharra baitzegoen. Barne Merkatuko trukeetarako oztopoak era askotarikoak izan badaitezke ere, azterketak neurri handi batean distortsio fiskaletan zentratzen dira. Barne Merkatuko integrazio ekonomikoa eta trukeak, diotenez, Estatuen zerga sistemen arteko desberdintasunek oztopaturik gertatzen dira. Komunitateko erakundeek jarduerak helburu hori lortu nahi izan du azken urteotan.

Giltza-Hitzak: Harmonizazio fiskala. Estatu laguntzak. Aginpide fiskala. Distortsio fiskalak.

Le premier pas, dans le processus d'élimination des distorsions fiscales, fut le démantèlement des frontières intérieures et la disparition des douanes. L'élimination des douanes pour les opérations intercommunautaires n'était pas suffisante et l'on devait éliminer également les obstacles physiques, techniques et fiscaux. Bien que les obstacles aux échanges au sein du Marché Intérieur peuvent être de nature très variée, les analyses se concentreront une grande partie dans les distorsions fiscales. L'intégration économique et les échanges au sein du Marché Intérieur s'annoncent difficiles, dit-on, à cause de l'existence de différences importantes dans les systèmes tributaires des différents États. La conduite des institutions communautaires a poursuivi cet objectif au long de toutes ces années.

Mots Clés: Harmonisation fiscale. Aides de l'État. Compétence fiscale. Distorsions fiscales.

1. INTRODUCCIÓN

Desde el 1 de enero de 2002 el EURO circulará como moneda nacional entre los Estados que forman parte de la Unión monetaria. La Unión Económica y Monetaria es la última fase del proceso de integración económica. El proceso de integración económica es un objetivo fundamental de la Unión Europea y el Mercado Interior es uno de las columnas vertebrales de dicho proceso de integración. El Mercado común o Mercado Interior es aquel integrado por los Estados miembros donde circulan libremente las personas, los bienes, servicios y capitales.

Desde el inicio de la construcción europea, las instituciones europeas han tratado de identificar y eliminar los obstáculos que impidieran los intercambios, con el fin de que el Mercado Interior fuera posible.

El artículo 98 del Tratado CE, en el capítulo correspondiente a la política económica, establece: “Los Estados miembros llevarán a cabo sus políticas económicas con vistas a contribuir a la realización de los objetivos de la Comunidad, definidos en el artículo 2, y en el marco de las orientaciones generales contempladas en el apartado 2 del artículo 99. Los Estados miembros y la Comunidad actuarán respetando el principio de una economía de mercado abierta y de libre competencia, favoreciendo una eficiente asignación de recursos y de conformidad con los principios enunciados en el artículo 4”.

La norma habla de una “eficiente asignación de recursos”.

Ni los Estados miembros ni los operadores económicos podrán interferir en la asignación eficiente de recursos que menciona el Tratado. De esta forma el artículo 3 del Tratado CE, se refiere:

1) Al “Mercado Interior”, el cual se caracteriza por la realización de las libertades fundamentales (art. 3, párrafo 1 –c- Tratado CE).

“Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2: c) un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales”.

2) A “un sistema que asegure que la competencia en el mercado interior no sufra distorsiones” (art. 3 párrafo 1(g) Tratado CE).

“g) un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior”

3) A la “aproximación de la legislación de los Estados miembros en la medida que lo requiera el funcionamiento del mercado común (art. 3, párrafo 1 (h) Tratado CE).

“h) la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común”.

Estas normas reflejan los tres niveles de desarrollo de la actividad institucional comunitaria:

- Las libertades fundamentales son prohibiciones efectivas para toda discriminación o restricción.
- Las reglas en materia de competencia. Concretamente, la prohibición de ayudas de Estado.
- Las competencias que se prevén en el Tratado para proceder a la armonización de las cuestiones que inciden en el Mercado Interior.

El primer paso, en el proceso de eliminación de las distorsiones fiscales, fue el desmantelamiento de las fronteras interiores y la desaparición de las aduanas. La eliminación de las aduanas para las operaciones intracomunitarias conllevó la abolición de la imposición aduanera sobre dichos intercambios. Sin embargo, no era suficiente con eliminar el obstáculo aduanero, se debían eliminar asimismo los obstáculos físicos, técnicos y fiscales. La moneda única se sitúa en ese marco de actuación.

Si bien los obstáculos a los intercambios en el Mercado Interior pueden ser de la más variada índole, los análisis se concentraron en una gran parte en las distorsiones fiscales. La integración económica y los intercambios en el Mercado Interior se ven dificultades, se dice, por la existencia de diferencias importantes en los sistemas tributarios de los distintos Estados. Dichas distorsiones suponen asimismo una alteración de las condiciones de competencia en el mercado.

Con el objetivo de identificar las distorsiones fiscales se reunió, ya en 1960, el Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea. Este Comité clasificó las distorsiones en tres grupos:

- Diferencias entre cargas tributarias globales.
- Diferencias cuantitativas y en la composición del gasto fiscal de los Estados miembros.
- Diferencias en las estructuras de los sistemas tributarios de los Estados.

El Comité concentró su interés en el tercer grupo de distorsiones fiscales, es decir, aquellas provocadas por la diferencia estructural de los sistemas tributarios estatales.

En términos generales, las distorsiones provocadas por los diferentes sistemas tributarios se podrían compensar de tres formas:

1) Mediante procedimientos de compensación o neutralización: de esta forma se compensarían las consecuencias causadas por las distorsiones que

inciden en las condiciones de igual competencia. No se corrige no obstante la causa, la fuente, de las distorsiones. No es ésta una solución definitiva.

2) Mediante la armonización fiscal: mediante el acercamiento de la actividad financiera de los Estados miembros se produciría una progresiva desaparición de las distorsiones.

3) Mediante la integración o unión total: las distorsiones desaparecen desde el inicio. En teoría, el mejor sistema. No obstante, se trata de un objetivo a largo plazo, porque previamente se debe producir una armonización o convergencia de los distintos sistemas tributarios estatales.

Desde luego, la actual coyuntura institucional comunitaria evidencia una preponderancia de las ideas sobre armonización y convergencia de los sistemas tributarios nacionales, vía armonización, aproximación de legislaciones, eliminación de normas fiscales que se consideran lesivas, etc.

Según una teoría en materia de fiscalidad internacional, se debe establecer una neutralidad fiscal que sea capaz de reducir al máximo la influencia de la fiscalidad en las decisiones económicas.

No obstante, se produce el curioso fenómeno de que en la Unión Europea se pretende fomentar que las empresas privadas compitan libremente para lograr clientes, mientras que los Estados miembros de la Unión deben necesariamente coordinar y aproximar sus legislaciones. Existe quien opina que la competencia es positiva en cualquier caso, y que la competencia fiscal entre Estados es positiva. En la medida en que la presión internacional obliga a un Estado a buscar medidas que sean atractivas para las empresas y para la comunidad. Lo cual supone una mejora y un perfeccionamiento de los sistemas tributarios estatales y del sistema fiscal en general.

Como siempre se dirá que la solución está en los términos medios. De hecho, la Comisión acepta la existencia de competencia fiscal entre los Estados. Probablemente esta aceptación no sea debida a la variación de la concepción de las instituciones europeas sobre la eliminación de las distorsiones fiscales, sino a las dificultades prácticas a la hora de avanzar en el proceso de convergencia.

Las estadísticas demuestran que en los Estados miembros el tipo efectivo del impuesto de sociedades se ha reducido sensiblemente en los últimos años. Una cierta competencia fiscal entre las autoridades nacionales ha traído consigo una reducción de la tributación de las rentas empresariales. Probablemente, desde el punto de vista empresarial no exista una gran ilusión por un sistema europeo de imposición empresarial, en la medida que en que supondría el estancamiento de los niveles de tributación.

Los artículos del Tratado de la Comunidad Europea relacionados con la materia fiscal son:

Artículo 93: Armonización: El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14.

Artículo 94: Aproximación de las legislaciones: El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.

Es la Comisión, la que teniendo en cuenta la función que le asignan los Tratados, la que impulsa las iniciativas y proyectos en materia de armonización y aproximación de legislaciones. Por otra parte, la Comisión cuenta con el expediente de ayudas de Estado, por el que únicamente con su iniciativa puede declarar ilegal una norma estatal que concede minoraciones en las cargas tributarias por ser contrarias a los Tratados.

No obstante, en materia fiscal es el Consejo quien debe aprobar por unanimidad las propuestas de la Comisión. El Consejo representa los intereses nacionales. De hecho, muchas de las decisiones fundamentales en materia de armonización se adoptan en los consejos ECOFIN –consejo de ministros de finanzas de los Estados miembros–.

El papel del Tribunal de Justicia de las Comunidades es fundamental. Su misión consiste principalmente en enjuiciar y anular; en su caso, los actos de las instituciones y de los Estados que sean incompatibles con los Tratados. Debe asimismo, conocer de las cuestiones prejudiciales que le formulen los tribunales nacionales sobre la interpretación del derecho comunitario. Asimismo sus resoluciones dan a lugar a una fuente del derecho comunitario. De hecho, se produce un incremento del Common Law. Los precedentes judiciales tienen una relevancia fundamental.

En materia de ayudas de Estado, el Tribunal se ha centrado en analizar si las ayudas fiscales tiene efectos negativos en el Mercado Interior; principalmente, el Tribunal se ha pronunciado sobre las razones que tienen que ver con la asignación de recursos.

2. DIFERENCIACIÓN EN CUANTO A LOS OBJETIVOS

En materia de imposición directa, la armonización fiscal europea es probablemente una de las materias más estimulantes a nivel teórico. No obstante, la perspectiva práctica es una cuestión distinta. Ya en el Informe Neumark, presentado en 1962, por el Comité Fiscal y Financiero, se subraya-

ba la necesidad de eliminar las diferencias existentes en materia fiscal de gasto público, cuya mera existencia inducía a las empresas a elegir destinos que no hubieran elegido desde un punto de vista técnico. Las pretensiones entonces expuestas eran muy ambiciosas. Desde 1967 hasta 1990 no se aprobó ninguna propuesta en materia de impuestos directos. Por lo que las instituciones europeas debieron de reducir sensiblemente las pretensiones en la materia.

En 1990 se establecen una serie de nuevas orientaciones sobre la fiscalidad de las empresas que quedan plasmadas en la Comunicación de la Comisión de 1990. Dadas las reservas de los Estados para salvaguardar su soberanía y el principio de subsidiariedad, la Comisión antepone la consecución de logros en el marco de la coordinación y aproximación de las políticas de los Estados –para lo cual se concentra sólo en aquellas medidas nacionales que de forma imperativa deben de ser reguladas– y se olvida de avanzar en la armonización fiscal en términos generales.

Desde un punto de vista pragmático la Comisión se conforma con logros menores a los proyectados. Se produce el relanzamiento de una serie de propuestas que estaban un poco olvidadas y se aprueban dos directivas y un convenio: la primera directiva regula las operaciones de reestructuración empresarial y la segunda directiva versa sobre las sociedades matrices y filiales. Por último, el convenio tiene por objeto corregir la doble imposición de los beneficios de empresas asociadas.

Desde luego en la historia de la UE, el establecimiento de una neutralidad fiscal internacional mediante la armonización de las imposición directa ha fracasado una y otra vez, por el veto de los Estados miembros. Sin embargo, la creciente competencia fiscal internacional ha motivado un cambio en la actitud de los Estados. Se reconoce que la presión de la competencia fiscal internacional restringe el ámbito de la política fiscal de un concreto Estado mucho más de lo que supondría coordinar las políticas fiscal a nivel intergubernamental.

En este nuevo escenario, la Comisión ha orientado su estrategia en materia de aproximación de sistemas fiscales, no como un desmantelamiento sino como una estabilización de la soberanía fiscal. Así se diferencia entre competencia fiscal positiva, identificada como leal, y la competencia fiscal lesiva. La iniciativa de la Comisión coincide con la iniciativa de la OCDE. Ambas instituciones han tratado de identificar aquellas medidas fiscales nacionales que puedan categorizarse como competencia fiscal dañina, lesiva o injusta.

En este marco se sitúa el llamado paquete fiscal para combatir la competencia fiscal perjudicial, compuesto por:

- 1) Propuesta de directiva en materia de fiscalidad del ahorro.
- 2) Propuesta de directiva para la eliminación de la retención en origen en los pagos de intereses y cánones.
- 3) Código de conducta.

En cuanto a la fiscalidad del ahorro, recientemente, a finales de noviembre, el Consejo ECOFIN llegó a un acuerdo que pretende desbloquear la directiva sobre fiscalidad del ahorro. El acuerdo supone establecer una fase transitoria y una fase definitiva. En la etapa transitoria en la que se admite la convivencia del sistema de la retención en origen en algunos países y el intercambio de información en otros, siendo este último sistema el que se pretende sea el definitivo.

Por lo que respecta a la retención en origen en materia royalties, intereses y cánones, no se ha avanzado.

Por último, por lo que concierne al Código de conducta habría que señalar:

En primer lugar, el Código de conducta establece los criterios para identificar cuándo una medida fiscal es perjudicial o lesiva. Para ello aporta determinados criterios que se deberán tener en cuenta:

- 1) Que la medida se aplique a empresas no residentes.
- 2) Que las ventajas se concedan incluso cuando no existe una actividad económica real o presencia sustancial real en ese Estado.
- 3) Que se determine la base imponible eludiendo normas fiscales internacionales.
- 4) Que existe una ausencia de transparencia tanto a nivel normativo como administrativo.

Asimismo, siguiendo las directrices del Código de Conducta, se constituyó el denominado Grupo de Política Fiscal (el llamado Grupo Primarolo) que de las cerca de 300 medidas examinadas, identificó una relación de medidas fiscales dañinas, y elaboró un informe en el que se recogen 66 medidas que deberán ser eliminadas de los ordenamientos nacionales para el año 2003.

Las 66 medidas se clasificaron en seis grandes grupos: servicios financieros, financiación del grupo y propiedad industrial, seguros y reaseguros, servicios intragrupo, holdings, exenciones y sociedades sin establecimiento y Otras medidas. Entre estas medidas se encuentran los Centros de Coordinación forales (vascos y navarros).

Por último, para finalizar con este apartado quisiera mencionar la nueva regulación sobre la Sociedad Europea. El Estatuto de la Sociedad Europea pretende crear una sociedad con su propio marco jurídico, con el fin de permitir a las sociedades constituidas en diferentes Estados miembros fusionarse, formar una sociedad holding o una filial común, evitando las dificultades jurídicas y prácticas que resultan de quince ordenamientos diferentes.

En la reciente Cumbre de Niza se superaron los obstáculos para la regulación del régimen legal de la Sociedad Europea. Pues bien, no parece razonable que si se pretende dotar a la actividad empresarial de un marco jurídico único a nivel de la Unión con la finalidad de que no tenga que operar

con quince ordenamientos jurídicos diferentes, no es razonable que las diferencias se mantengan en la medida en que sigan existiendo quince sistemas tributarios diferentes. Tal y como están las cosas los sistemas de imposición directa de los diferentes Estados supondrán un obstáculo para la efectiva implantación de estas sociedades y obligarán en cierta forma a armonizar determinados aspectos que incidan en la tributación empresarial. Por ejemplo: para conseguir la compensación y consolidación de las ganancias y pérdidas a nivel de la UE (nótese que en USA existe una consolidación de ingresos y gastos a nivel federal) o para que las transferencias de intereses, royalties y dividendos estén libres del withholding tax.

Los esfuerzos que se han realizado para lograr que la Sociedad europea actúe en el Mercado Interior como si fuera un único mercado con un sistema legal, resultarán vanos si la Sociedad Europea debe operar con 15 (más los forales) diferentes sistemas de imposición empresarial.

Por lo que respecta a la imposición indirecta, ya desde las denominadas primera y segunda directivas aprobadas en 1967 se comenzó a avanzar en lo que iba a ser el sistema común del IVA. Se pretendía la eliminación de los sistemas de imposición en cascada y la adopción de un IVA comunitario con una estructura básica homogénea. En 1977 se adoptó una directiva regulando los elementos estructurales y la base imponible del impuesto. Desde entonces se ha ido avanzando en el proceso armonizador de este impuesto. No obstante, los esfuerzos actuales en el proceso armonizador se centran en el sistema actual de tributación del IVA: el sistema actual del IVA es un sistema provisional de tributación en destino. Este sistema se estableció en 1991 con la previsión de que se aplicara hasta 1997. La Comisión siempre ha considerado que el IVA debería devengarse y cobrarse en origen porque es el sistema que desde el punto de vista económico mejor se adapta al Mercado Interior.

En cuanto a la armonización de los tipos impositivos del IVA, se pretenden armonizar los tipos del IVA existentes en los diferentes Estados miembros, que todavía presentan entre sí sensibles diferencias, y que para poder establecer el sistema de tributación en origen deberían de armonizarse. Independientemente de las propuestas futuras en materia de IVA, y que como elemento central suponen el establecimiento de un sistema de tributación en origen en lugar del sistema de tributación en destino, lo que sí es cierto es que la normativa comunitaria en materia de IVA es muy numerosa. También es cierto, que a pesar de que se ha avanzado en el proceso armonizador, existen puntos oscuros en materia del IVA. Podríamos citar el fraude que ha generado el sistema actual, el aumento de los costes de gestión comparando con las transacciones nacionales, etc.

En materia de impuestos especiales (las llamadas accisas), no ha habido un periodo transitorio sino que desde 1993 se estableció el régimen definitivo. Los impuestos especiales armonizados son los más importantes. Se adoptó como criterio la tributación en el Estado del consumidor, es decir, en destino. Se argumenta que teniendo en cuenta que se trata de impuestos

monofásicos la tributación en destino no distorsiona el funcionamiento del mercado interior. La puesta a consumo de los bienes objeto del gravamen determina el devengo del impuesto y el nacimiento de la obligación de pago.

Otra serie de directivas han procedido a armonizar las estructuras de las accisas, y también los tipos de gravamen.

Por último, la regulación de las ayudas estatales ha sido utilizada para eliminar las distorsiones fiscales provocadas por concretas normas tributarias: las normas fiscales, que suponiendo una reducción de las cargas fiscales, distorsionan de esta forma la libre competencia son calificadas ayudas de Estado. La aplicación de la normativa de las ayudas de Estado queda en manos de la Comisión. Han sido principalmente las ventajas fiscales otorgadas a empresas, y muchas veces a inversores extranjeros, las que han activado la utilización de este instrumento legal que es directamente efectivo. En materia fiscal, el expediente de las ayudas fiscales probablemente se ha utilizado con frecuencia por la imposibilidad de avanzar en el ritmo de la convergencia como desearía la Comisión. El recurso a la normativa de ayudas de estado fue impulsado fuertemente por el comisario Van Miert.

El artículo 87 del Tratado regula la materia.

Artículo 87 (antiguo artículo 92): Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, 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 falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

Siendo como es la regulación de las ayudas de Estado bastante sucinta y siendo su utilización por parte de la Comisión frecuente, las instituciones han tenido que ir acotando los contornos interpretativos de las ayudas de Estado. Son innumerables las Decisiones de la Comisión y las sentencias del Tribunal que han ido definiendo lo que es y lo que no es ayuda fiscal de Estado.

3. ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA INTERVENCIÓN COMUNITARIA

Hasta ahora el debate sobre la competencia fiscal se ha centrado en las cuatro libertades. Aunque se ha utilizado el término “discriminación”, se trataba de competencia: las normas fiscales analizadas en la jurisprudencia fiscal no se trataban como ayudas fiscales, sino como normas que suponían discriminación.

El Código de Conducta establece un vínculo entre la competencia fiscal dañina y el tradicional concepto de competencia. La competencia fiscal dañina se justifica en que las ayudas fiscales de los Estados provocan una pérdida recaudatoria en los otros Estados. Sin embargo, una ayuda concreta cuyo único efecto sea reducir la recaudación de otro Estado, no puede ser una

medida prohibida. El Tratado pretende que en el Mercado Interior existe una competencia libre y justa, y no pretende resolver los problemas de competencia fiscal entre los Estados. Es un uso del término competencia diferente del realizado hasta el momento. Una medida que esté entre las del Código puede ser declarada posteriormente incompatible con el Mercado Común. En opinión de la Comisión, la influencia de ayudas fiscales en las decisiones empresariales supone una distorsión de la realidad económica y en la libre y justa competencia. En cambio, se podría responder a esta opinión que las ayudas fiscales puntuales tienen pocos efectos en las decisiones empresariales. Las ayudas fiscales tienen, en términos generales, pocos efectos sobre la competencia. ¿por qué tanto esfuerzo en luchar sobre estas medidas que tienen tan poca importancia en la práctica?

Existen ciertos indicadores que señalan que las ayudas fiscales sí influyen. Esto afectaría al art. 87. Pero esto no dice nada sobre las relaciones de competencia entre las compañías. En principio, cualquier compañía puede disfrutar de las ayudas fiscales, simplemente cambiando de ubicación. Desde ese punto de vista no se viola la libre y justa competencia. Recientemente, la Comisión Europea ha concluido un estudio, según el cual, las empresas consultadas afirman que los trámites administrativos y burocráticos son uno de las principales obstáculos a las transacciones en el Mercado Interior. Y estas medidas no se considera que tengan un efecto perjudicial sobre el comercio. Asimismo, las empresas están sujetas a medidas de política pública que no son fiscales (sistema de formación, infraestructura, regulaciones medioambientales). A la hora de tomar una decisión de inversión tendrán en cuenta el factor fiscal, pero también otros factores como la disponibilidad de materias primas, costes de distribución, costes de energía, disponibilidad de personal adecuado, proximidad a los mercados, etc.

Se dice que el Código de Conducta no toma en cuenta medidas estructurales del sistema fiscal. (De forma consistente con el informe de la OCDE que no toma en cuenta las “normas comunes”). Se supone que las estructuras básicas de los regímenes nacionales no están en juego. Los Estados miembros compiten por las empresas extranjeras. Este tipo de competencia puede ser buena en sí misma, porque les hace buscar medidas que sean atractivas para las empresas y para la comunidad. Si las medidas pretenden atraer empresas en general, esas medidas son consistentes con el Tratado, pero si están dirigidas a un grupo o un sector entonces sí son contrarias al Tratado.

Esto no parece lógico. Si los efectos fiscales de una ayuda general son aceptables (pudiendo afectar a decisiones empresariales), ¿por qué es ilegal una medida que produce los mismo efectos pero que afecta a un grupo específico de empresas? La competencia fiscal no puede ser dañina porque únicamente provoca pérdidas de recaudación. Esto mismo ocurre con normas fiscales no dañinas. Para decidir por qué una medida fiscal puede ser dañina, deberíamos fijarnos no tanto en la pérdida de recaudación, sino en la forma que estas medidas se implementan.

Los criterios que adopta el Código para determinar una ayuda fiscal dañina son:

- 1) El “rin fencing” que aplica las medidas únicamente a empresas extranjeras.
- 2) Determinar la base imponible eludiendo normas fiscales internacionales.
- 3) Ausencia de transparencia.

Los criterios tienen que ver con la puesta en práctica de las medidas.

Comparemos estos criterios con los criterios del art 87:

- 1) Medidas de incentivo
- 2) Aprobada por un Estado o financiada con recursos públicos
- 3) Favorecen a determinadas empresas (sectores), de forma que distorsionan la competencia y afectan al comercio entre los Estados miembros.

La conclusión a la que podemos llegar es que en términos de competencia fiscal lesiva, no existe diferencia entre las medidas generales de carácter estructural y las medidas que tiene como destinatario un sector empresarial o geográfico. Las medidas fiscales generales beneficiosas son diferentes de las ayudas fiscales. Las ayudas son selectivas por definición, por ello su ámbito está limitado. En cambio, los incentivos generales que tienen como objetivo a toda la comunidad empresarial no son ayudas (support measures), incluso si afectan a la competencia. El principio fundamental de la teoría económica es que un subsidio (ayuda fiscal) siempre favorecerá a una compañía respecto de otra que no lo recibe. Sin embargo, las distorsiones y desigualdades que provocan las medidas generales está cubiertas por el principio de soberanía fiscal. Si los efectos en la competencia de las medidas fiscales generales fueran controladas por la Comisión, los Estados tendrían muy poco espacio para desarrollar su política fiscal.

En términos generales, las medidas generales tienen efectos más profundos en la competencia que las medidas específicas. Siendo así, el Tratado no se fija si existe distorsión de la competencia, sino en cómo se produce la distorsión. Esta idea favorece a los Estados que introducen incentivos vía medidas generales. (Existe una tendencia a asimilar al modelo USA: abolir las medidas específicas, reducir los tipos y aumenta la base imponible). La legislación actual asume que las medidas generales que forman parte de la estructura básica del sistema fiscal son neutrales en términos de sus efectos en la competencia. Lo cual, es incorrecto.

4. LAS ÚLTIMAS ACTUACIONES CONTRA DISPOSICIONES FORALES

De todos es conocido que la normativa de ayudas de Estado ha afectado directamente a la competencia de los territorios forales. Son ejemplo, de ello las Decisiones de la Comisión en el caso Daewoo y Ramondin. Asimismo, también el Tribunal de Justicia ha intervenido en esta materia.

Son especialmente reseñables las Conclusiones del Abogado General del Tribunal sobre los incentivos fiscales vascos (asuntos C-400,401 y 402/97). Por último, mencionar los expedientes abiertos contra las ayudas fiscales vascas que todavía se encuentran pendientes de resolución. Aunque según las últimas noticias se prevé se resolverán en breve.

Me gustaría resaltar los argumentos utilizados en la Decisión de la Comisión sobre el caso Daewoo.

Dejando a un lado las ayudas estatales no fiscales (que en la Decisión de la Comisión se refieren a la ocupación y compra de los terrenos y las subvenciones recibidas dentro del programa Ekimen), en la Decisión se declara que el crédito fiscal del 45% y la reducción de la base imponible del Impuesto sobre sociedades para empresas de nueva creación constituyen ayudas de Estado.

Y ello en base a las siguientes razones:

- El crédito fiscal del 45% supone una minoración de la carga fiscal que en una situación normal debería soportar DEMESA. La medida supone una ventaja económica.

- El crédito fiscal es aprobado por una institución pública y reduce sus ingresos públicos.

- La actividad que ejerce DEMESA afecta a los intercambios entre los Estados miembros y también afecta a los intercambios entre las empresas europeas.

- El crédito fiscal no es una medida genérica sino selectiva, para poder acceder al crédito fiscal, se debía invertir más de 2.500 millones de ptas. Dichas inversiones sólo pueden realizarlas determinadas empresas e inversores. Sólo las empresas de tamaño grande podrán realizar esas inversiones, lo cual supone que se trata de una medida específica. Se trata de una medida coyuntural y específica.

- La institución foral tenía poder discrecional para decidir el otorgamiento de la ayuda por las inversiones realizadas.

- Existe una identidad entre el programa EKIMEN y el crédito fiscal en cuanto a los objetivos, ámbito territorial en el que se aplica, etc. Si el programa EKIMEN se ha tramitado como un programa de ayuda regional el crédito fiscal se debería haber tramitado igualmente.

Por lo que respecta a las reducciones en la base para empresas de nueva creación, se repite el mismo razonamiento. Es de resaltar la argumentación en lo que se refiere a que se trata de una medida selectiva. Es selectiva dice la Comisión porque sólo pueden acceder a ella las empresas de nueva creación. No se especifica porque la medida es específica, porque en

base a los argumentos que aporta la Comisión cualquier incentivo de cualquier tipo sería una ayuda de Estado (en la medida en que restringen la aplicación de los beneficios fiscales al logro de determinados requisitos).

Por último, quisiera mencionar las conclusiones del Abogado General del TJCE sobre la libertad de establecimiento, cuando diferencia existente entre exenciones previas y el reembolso posterior: las normas forales objeto del litigio establecían una serie de beneficios fiscales en materia del Impuesto sobre Sociedades. Estos beneficios fiscales, de acuerdo con la capacidad normativa de los territorios forales de entonces, no eran directamente aplicables a las empresas no residentes que operasen en los territorios forales. Es por ello por lo que, para dar cumplimiento a la Decisión de la Comisión que declaraba contrarias a los tratados determinadas normas que no eran aplicables a los no residentes, se arbitró una compensación a las empresas no residentes. La Comisión europea dio por buena dicha solución. Según el Abogado General el derecho a obtener el reembolso de un importe equivalente a los beneficios fiscales no elimina la situación discriminatoria a la que estaban sujetas las sociedades extranjeras. Concluye el Abogado General que, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por la normativa vasca para poder disfrutar de los beneficios fiscales, éstos constituyen una medida discriminatoria a efectos del artículo 43 del Tratado CE.

Asimismo, el Abogado General también se refiere al concepto de ayudas de Estado, partiendo de la afirmación de que no puede dudarse que las normas forales constituyen una ayuda económica concedida en forma de beneficios fiscales e imputables al Estado. Son una ayuda porque tienen como resultado aliviar la carga fiscal soportada por las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las normas. En su opinión, son ayudas imputables al Estado. La circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean concedidas por autoridades regionales no excluye la imputabilidad al Estado. A efectos de aplicar las normas sobre ayudas de Estado, en cuanto al requisito de favorecer a algunas empresas o producciones, en primer lugar, el Abogado General afirma que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no puede deducirse con seguridad un criterio de carácter general aplicable al caso. En consecuencia, es el Abogado General quien se ocupa de aportar la interpretación. Las normas forales presentan, en su opinión, la característica de selectividad, tanto si se tienen en cuenta cuáles son los destinatarios de las ayudas, como si se utiliza el criterio del carácter excepcional de la medida normativa respecto del sistema general.

Las normas van destinadas exclusivamente a empresas establecidas en una determinada región del Estado miembro y constituyen para las mismas una ventaja que no pueden disfrutar empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras zonas del mismo Estado. El que la medida la adopte un ente territorial con competencia exclusiva según el Derecho nacional es una circunstancia meramente formal. Si eso fuera suficiente para excluir una medida del régimen de ayudas de Estado, cualquier Estado podría evitar la normativa sobre ayudas descentralizando la competencia en materia fiscal. No importa tanto quién otorga la ayuda sino los efectos que

tiene la ayuda. (habría que responder que sí que importa quien la otorga, porque si fueran un Estado no sería ayuda de Estado). La conclusión es que todas las medidas que impliquen una ventaja en términos de competencia, limitada a las empresas que invierten en una determinada zona del Estado miembro, son imputables al Estado de que se trate y, en consecuencia, por definición, no pueden considerarse, dentro del sistema del régimen tributario del Estado, medidas de carácter general.

La interpretación del Abogado General ha sido considerada muy restrictiva para las competencias tributarias forales. Llevada esta interpretación a sus últimas consecuencias, la mayoría de la distribución de competencias en materia tributaria existentes en los diferentes Estados de la Unión sería una ayuda de Estado, porque existen multitud de sistemas que implican diferencias de cargas fiscales dentro del mismo Estado.