



COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 09.02.2004  
C(2004)434

**Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la  
aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la  
fiscalidad directa de las empresas**

## **Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas**

1. El 11 de noviembre de 1998, la Comisión adoptó una Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas<sup>1</sup> (denominada en lo sucesivo la "Comunicación"). Esta Comunicación es consecuencia del compromiso suscrito por la Comisión con ocasión de la aprobación por el Consejo de un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas<sup>2</sup> el 1 de diciembre de 1997. El propósito de este Código de conducta es instaurar una acción voluntaria y concertada de los Estados miembros para combatir la competencia fiscal perniciosa. La Comunicación responde también al objetivo más amplio de aclarar y reforzar la aplicación de las normas sobre ayudas estatales con el fin de reducir los falseamientos de la competencia, especialmente en el contexto de la realización del mercado único y de la unión económica y monetaria.
2. En el apartado 37 de la Comunicación, la Comisión anunciaba que procedería, por una parte, *"a examinar los proyectos de ayudas fiscales que le sean notificados, así como las ayudas fiscales que se hayan aplicado ilegalmente en los Estados"* y, por otra, a volver a examinar los regímenes vigentes. El presente informe no pretende presentar una lista exhaustiva de todos los casos de ayudas fiscales tramitados por la Comisión desde la publicación de la Comunicación. Se centra, en particular, en los casos de ayudas fiscales investigados por la Comisión en 2001 de forma paralela a las actividades en el marco del Código de conducta, así como en los casos que ilustran los mejor principios desarrollados por la Comunicación.
3. La Comunicación de la Comisión no constituye un nuevo marco para el examen de las ayudas fiscales, en la medida en que no anuncia un cambio de la práctica de la Comisión a la hora de evaluar la compatibilidad de las ayudas de carácter fiscal. Se basa en gran medida en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia y tiene por objeto aclarar ciertos aspectos relacionados con la aplicación de los artículos 87 y 88 CE a las medidas fiscales. Así lo ha confirmado, por otra parte, el Tribunal de Primera Instancia<sup>3</sup>. De este modo, la Comunicación ha contribuido significativamente a aumentar la transparencia de la aplicación de las normas relativas a las ayudas estatales en el ámbito fiscal.

---

<sup>1</sup> DO C 384 de 10.12.1998, p. 3.

<sup>2</sup> DO C 2 de 6.1. 1998, p. 1.

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 23 de octubre de 2002, Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava y Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya/Comisión, asuntos acumulados T-269/99, T-271/99 y T-272/99, Rec. [2002] p. II-0421, apartado 79.

4. Inicialmente, la Comisión debía informar sobre la aplicación de su Comunicación dos años después de su publicación<sup>4</sup>. Dado que el número de casos de ayudas fiscales fue relativamente limitado hasta 2001, la Comisión consideró preferible disponer de más experiencia antes de hacer un balance. La Comisión ya tiene suficiente experiencia para poder hacer un primer balance de la aplicación de la Comunicación. Este balance se articulará en torno a tres ejes:

- la Comunicación como base de la acción de la Comisión en el ámbito de las ayudas que adoptan forma fiscal;
- las relaciones entre el control de las ayudas estatales y la lucha contra la fiscalidad perniciosa;
- finalmente, la posibilidad de aplicar los principios enunciados en la Comunicación, que en principio sólo se aplica a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa, a las medidas relacionadas con la fiscalidad indirecta.

#### **1. LA COMUNICACIÓN COMO BASE A LA ACCIÓN DE LA COMISIÓN EN EL ÁMBITO DE LAS AYUDAS QUE ADOPTAN FORMA FISCAL**

5. La Comunicación sirvió de base para el análisis de numerosos casos de ayudas fiscales y resultó adecuada en la medida en que los principios enunciados en la misma pudieron aplicarse y precisarse en el marco del análisis de regímenes de ayuda. Por lo que se refiere al concepto de ayuda estatal, las principales conclusiones que pueden sacarse de la aplicación de la Comunicación son las siguientes.

##### **1.1. Concepto de ayuda**

6. El concepto de ayuda es un concepto objetivo respecto del cual la Comisión no dispone de ningún margen de discreción. Por lo tanto, la Comunicación tiene esencialmente un valor ilustrativo de los casos en los que se cumplen los criterios definidos en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE. Aunque los principios recogidos en la Comunicación no están sujetos al poder discrecional de la Comisión, los ejemplos citados en la Comunicación no pretenden ser exhaustivos y abarcar todos los casos hipotéticos posibles. En efecto, es imposible elaborar un inventario exhaustivo de todos los casos en los que una medida fiscal puede calificarse de ayuda. La forma que adopta una ayuda de carácter fiscal depende de la evolución de los métodos impositivos y de la ingeniería fiscal. Así pues, el presente informe no tiene por objeto completar la Comunicación, sino exponer la forma en que se han aplicado los principios plasmados en la misma.
7. La práctica sistemática de la Comisión en lo que respecta a las ayudas que adoptan forma fiscal desde la aprobación de la Comunicación ha permitido abarcar medidas fiscales muy diversas. El análisis de esta práctica permite aportar una serie de precisiones en cuanto a los distintos criterios empleados para calificar de ayuda una medida, es decir:

---

<sup>4</sup> Véase El apartado 38 de la Comunicación.

- existencia de una ventaja selectiva;
- intervención de recursos públicos;
- repercusión sobre los intercambios intracomunitarios;
- así como su posible justificación por la naturaleza del sistema fiscal en cuestión.

#### 1.1.1. Concepto de ventaja

8. Como ya se destacaba en la Comunicación, la ventaja puede adoptar distintas formas: reducción de la base imponible, reducción de la cuantía del impuesto, aplazamiento de la deuda fiscal, etc.

##### 1.1.1.1. Concepto de ventaja en el marco de métodos impositivos alternativos

##### *El caso del método "cost plus"*

9. Los principios expresados en la Comunicación son válidos tanto en el marco de los métodos impositivos analíticos clásicos, en los que el resultado imponible era la diferencia entre los productos y las cargas de la empresa, como en el marco de métodos alternativos de imposición como los preconizados en el marco de transacciones transfronterizas dentro de un grupo.
10. Tal es el caso, en particular, del método del precio de coste incrementado ("cost plus") que es uno de los métodos preconizados por la OCDE. Se trata de un principio internacional que figura en el informe de la OCDE de 1995 relativo a los *"principios aplicables en cuanto a precios de transferencia para las empresas multinacionales y administraciones fiscales"*. Este método consiste en utilizar los costes en los que haya incurrido el proveedor de bienes (o de servicios) en el marco de una transacción entre empresas asociadas. A estos costes se les añade un margen de precio de coste incrementado para obtener un beneficio adecuado habida cuenta de las funciones ejercidas, los activos utilizados, los riesgos soportados y las condiciones del mercado. Si bien este método no entra de por sí en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE, puede sin embargo dar origen a una ventaja cuando las modalidades de imposición elegidas no tienen en cuenta debidamente la realidad económica de las transacciones dando así lugar a una imposición inferior a la que se habría llegado si se hubiera aplicado el método impositivo normal. Desde la adopción de la Comunicación, la Comisión ha examinado siete regímenes<sup>5</sup> de este tipo y ha concluido que existían ventajas bajo distintas formas.

---

<sup>5</sup> Se trata del régimen de los centros de coordinación belgas, decisión de 17 de febrero de 2003, DO L 282 de 30.10.2003; el régimen de los centros de control y coordinación de las sociedades extranjeras en Alemania, decisión de 5 de septiembre de 2002, DO L 177 de 1.7.2003; los centros de coordinación luxemburgueses, decisión de 16 de octubre de 2002, DO L 170 de 9.7.2003, p. 20; las sociedades de financiación luxemburguesas, decisión de 16 de octubre de 2002, DO L 153 de 20.6.2003, p. 40; los centros de coordinación de Vizcaya (España), decisión de 22 de agosto de 2002, DO L 31 de 6.2.2003, p. 26; y del régimen francés de las sedes centrales y los centros de logística (pendiente de publicación) y de las sociedades de venta americanas en Bélgica, decisión de 25 de junio de 2003 (pendiente de publicación).

11. En primer lugar, por lo que se refiere a la base impositiva, algunos regímenes basados en el método "cost plus" preveían explícitamente la exclusión de algunos gastos de la base de cálculo. Los gastos excluidos estaban estrechamente vinculados a la actividad de las empresas en cuestión. Se trataba, según los casos, de los costes de personal<sup>6</sup>, los costes vinculados a la promoción de ventas, al transporte de mercancías y al riesgo de crédito<sup>7</sup>, de algunos costes de subcontratación<sup>8</sup> o de gastos financieros<sup>9</sup>. Ahora bien, estas exclusiones de algunos costes de la base imponible implican generalmente una ventaja en beneficio de las empresas afectadas en comparación con la situación aplicable normalmente. En efecto, de acuerdo con el método "cost plus", el importe de la base imponible se determina aplicando a los gastos soportados un porcentaje predeterminado que corresponde al margen de beneficios estimado de la empresa. Por lo tanto, la infravaloración de los gastos implica inevitablemente una reducción del impuesto adeudado. Esta reducción es especialmente significativa cuando los gastos en cuestión representan una parte importante de los gastos totales de la empresa.
12. En algunos casos, la ventaja se materializaba en los márgenes de beneficios. Éstos podían fijarse arbitrariamente, sin tener en cuenta la naturaleza real de las actividades ejercidas. La ventaja era entonces aún mayor debido a la infravaloración del margen.
13. Así, en dos decisiones relativas a Bélgica, a saber, la decisión relativa a los centros de coordinación y la decisión relativa a las sociedades de venta americanas, la Comisión constató que, en la práctica, al calcular la imposición de los centros de coordinación, las autoridades belgas preconizaban aplicar, a falta de criterios objetivos que permitieran determinar el porcentaje de beneficios que deben tenerse en cuenta, un porcentaje del 8%, independientemente de la naturaleza de los servicios prestados y sin comprobar si correspondía a la realidad económica. Del mismo modo, en los asuntos luxemburgueses relativos a las sociedades de financiación y los centros de coordinación, las autoridades fiscales aplicaban sistemáticamente el tipo marginal mínimo previsto en la legislación, sin comprobar si este tipo reflejaba la realidad económica de las prestaciones de servicios subyacentes. En el asunto alemán, los centros de coordinación y control sujetos al método "cost plus" se beneficiaban de un límite máximo del 10% para la fijación del margen de costes. La Comisión consideró que este sistema podía dar lugar a una ventaja cuando los márgenes reales eran superiores al 10%. En efecto, esta falta de control equivalía en realidad a conceder a la administración fiscal alemana un poder discrecional para la fijación del tipo de margen. Por otra parte, el régimen español permitía a los centros de coordinación de Vizcaya optar por el método "cost plus" para calcular su base imponible. Sin embargo, en función de la naturaleza de las actividades de las sociedades en cuestión, esta posibilidad podía dar lugar a infravalorar la realidad económica.

---

<sup>6</sup> Véase asunto antes citado relativo a los centros de coordinación belgas.

<sup>7</sup> Véase asunto antes citado relativo al régimen aplicable a las sociedades de venta americanas en Bélgica.

<sup>8</sup> Véase asunto antes citado relativo a las ventajas concedidas en Francia a las sedes centrales y a los centros de logística.

<sup>9</sup> Véase asunto antes citado relativo al régimen de los centros de coordinación de Vizcaya (España).

### *Las exenciones fiscales "clásicas"*

14. Finalmente, algunos de los regímenes examinados por la Comisión desde el punto de vista de la aplicación del método "cost plus", preveían también exenciones fiscales e impuestos más clásicos para ingresos no imponibles mediante el método llamado "cost plus".
15. Se trata en particular del régimen aplicable a los centros de coordinación belgas que preveía, en beneficio de dichos centros, exenciones de los regímenes fiscales generales aplicables al impuesto sobre las rentas del capital y al impuesto sobre bienes inmuebles. El régimen francés aplicable a las sedes centrales y a los centros de logística, por su parte, preveía una exención parcial del impuesto concertado anual (IFA), lo que constituía una excepción a la aplicación normal del sistema fiscal francés.

#### 1.1.1.2. Concepto de ventaja y evitación de la doble imposición

16. En otro ámbito<sup>10</sup>, vinculado también con la realización de operaciones transfronterizas, se planteó a la Comisión un régimen irlandés que eximía del impuesto nacional ciertas categorías de beneficios realizados en el extranjero, cuando éstos se repatriaban con el fin de realizar inversiones destinadas a crear o a conservar empleos en Irlanda. Se trataba concretamente de un régimen de excepción a las normas ordinarias aplicables en Irlanda en cuanto a prohibición de la doble imposición. En efecto, el régimen en cuestión se basaba en el método llamado de la exención mientras que el método de derecho común era el del crédito fiscal. Este método del crédito fiscal ordinario consiste en tener en cuenta, al pagar el impuesto nacional, los impuestos ya pagados en el extranjero, pero dentro del límite del impuesto nacional exigible normalmente sobre los mismos ingresos. En cambio, el método de la exención consiste en renunciar a toda imposición a nivel nacional, independientemente del importe del impuesto abonado en el extranjero. La Comisión consideró que el régimen irlandés podía, de hecho, conferir una ventaja a las empresas beneficiarias, en caso de que el impuesto soportado en el extranjero fuera inferior al exigible normalmente en Irlanda por los mismos ingresos.

#### *Recuadro n°1*

Para determinar si un régimen fiscal excepcional puede constituir ayuda estatal, conviene determinar si la carga fiscal resultante no es inferior a la que habría resultado de la aplicación del método impositivo que constituye la norma en el Estado miembro en cuestión.

#### 1.1.1.3. Beneficiarios de las ayudas

17. En el marco de los regímenes de tipo "cost plus" que ha tenido que examinar, la Comisión ha considerado que los beneficiarios de las ayudas estatales podían ser tanto las empresas gravadas según el método "cost plus" como los grupos a los que éstas pertenecen. En el caso antes citado de los centros de coordinación, estos

---

<sup>10</sup> Decisión de 17 de febrero 2003, DO L 204 de 13.8.2003, p. 51.

últimos se beneficiaban de una exención del impuesto sobre las rentas del capital aplicable a las rentas que pagaban a las otras empresas pertenecientes al mismo grupo. Según el derecho fiscal belga, el impuesto sobre las rentas del capital es en principio el impuesto definitivo para los ingresos distribuidos a empresas no residentes. Así pues, la Comisión consideró que la exención general del impuesto sobre las rentas del capital que se concedía a los ingresos distribuidos por un centro de coordinación beneficiaba directamente a las sociedades del grupo establecidas en el extranjero.

*Recuadro n°2*

Los beneficiarios de una ayuda no tienen porqué ser exclusivamente los operadores sujetos a una medida fiscal excepcional. Al contrario, es necesario tener en cuenta los efectos reales de la ayuda, para calificar de beneficiarios a todos los operadores que efectivamente se benefician de la misma.

*1.1.2. Criterio de los recursos estatales*

18. Por lo que se refiere a la cuestión de los recursos estatales, la Comisión ha mantenido su punto de vista tradicional de considerar que se cumple este criterio a partir del momento en que se reduce la carga fiscal soportada normalmente por el beneficiario. En efecto, la concesión de una ventaja fiscal implica una pérdida de recursos para el Estado, puesto que éste renuncia a ingresos. De acuerdo con la jurisprudencia<sup>11</sup>, este razonamiento también se aplica a las entidades públicas infraestatales regionales o locales.
19. El hecho de que un régimen de ayudas de carácter fiscal tenga un impacto global positivo en términos de ingresos presupuestarios no basta para descartar la existencia de recursos estatales.
20. Así, en el asunto relativo a los centros de coordinación en Bélgica<sup>12</sup>, las autoridades belgas habían alegado que el criterio de transferencia de recursos estatales no se cumplía puesto que las ventajas fiscales concedidas a las empresas que invertían en Bélgica producían el efecto de atraer empresas extranjeras y por consiguiente de aumentar los ingresos fiscales del Estado. Las autoridades neerlandesas esgrimieron el mismo argumento en el asunto referente a la ayuda a las actividades internacionales de financiación<sup>13</sup>. La Comisión rechazó esta argumentación indicando que el criterio de transferencia de recursos públicos debía valorarse en los beneficiarios. La aplicación de este criterio no guarda relación con el análisis "coste-beneficio" de los efectos indirectos inducidos por la medida en términos económicos o presupuestarios.

---

<sup>11</sup> Véase, en particular, sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, AFF. 248/84, Rec. [1987] p. 4013, apartado 17.

<sup>12</sup> Antes citado, nota a pie de página n° 5.

<sup>13</sup> Decisión de 17 de febrero de 2003, DO L 180 de 18.7.2003, p.52, apartado 84.

*Recuadro n°3*

De estas decisiones se desprende que el concepto de recursos estatales, tal como se define en el apartado 1 del artículo 87, debe examinarse en referencia a la situación del beneficiario de la ayuda, y no teniendo en cuenta los efectos inducidos de la medida en términos económicos o presupuestarios. De no hacerse así, toda ventaja dejaría de ser una ayuda estatal en cuanto atrajera a una empresa a un Estado miembro permitiéndole así aumentar sus ingresos fiscales.

*1.1.3. Afectar a los intercambios y a la competencia*

21. Según el apartado 11 de la Comunicación, el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de una empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos.
22. Siguiendo este razonamiento, la Comisión considera que este criterio siempre se cumple cuando todos o algunos de los beneficiarios de las ayudas son empresas multinacionales que operan en sectores abiertos a la competencia.
23. Así, por ejemplo, en su decisión relativa a la ayuda a las actividades de financiación concedida por los Países Bajos<sup>14</sup>, la Comisión constató que la ayuda en cuestión consolidaba la posición financiera de las sociedades que pertenecían a grupos internacionales, la mayoría de los cuales, si no todos, operaban en el mercado intracomunitario. Por otra parte, dado que el régimen estaba abierto a todos los sectores de actividad, abarcaba necesariamente empresas activas en sectores en los que existe un comercio intracomunitario intenso. La Comisión concluyó que en este asunto se afectaba a los intercambios.
24. Por otra parte, la Comisión recordó su posición tradicional basada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia<sup>15</sup>, según la cual la existencia de disposiciones fiscales comparables o competidoras en otros Estados miembros, no puede servir de justificación para la concesión de ayudas fiscales. Cada régimen debe analizarse en el contexto del sistema fiscal de Estado en cuestión<sup>16</sup>.

*Recuadro n°4*

En cuanto una ayuda consolida la posición competitiva de una o de varias empresas en un sector abierto a la competencia comunitaria, se cumple el criterio de afectar a los intercambios. La existencia de medidas similares en los otros Estados miembros no tiene ningún impacto en la evaluación de este criterio por la Comisión.

---

<sup>14</sup> Decisión de 17 de febrero de 2003, antes citada (nota a pie de página n° 13), apartado 85.

<sup>15</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, Het Vlaamse Gewest /Comisión, asunto T-214/95, Rec. [1998], p. II-717.

<sup>16</sup> Sirva de ejemplo la decisión antes citada relativa a los centros de coordinación belgas, apartado 101.

#### 1.1.4. Selectividad

25. Tal y como se destaca en la Comunicación, el criterio de la selectividad puede apreciarse en distintos contextos. Desde la aprobación de la Comunicación, la Comisión se ha enfrentado a una serie de asuntos en los que hubo de apreciar este criterio a dos niveles:

##### 1.1.4.1. Selectividad material

26. Además de los casos "clásicos", como las medidas limitadas a algunos sectores de la economía o a algunas formas de empresas<sup>17</sup>, la Comisión examinó medidas que, sin limitarse formalmente a algunos sectores o a algunas formas de empresas, resultaron ser selectivas.
27. La Comisión destacó, en particular, que las disposiciones que imponen umbrales relativos al volumen de negocios<sup>18</sup> o a la implantación geográfica en un determinado número de países extranjeros<sup>19</sup> cumplen el criterio de selectividad.
28. Según el apartado 20 de la Comunicación, *"Algunas ventajas fiscales se circunscriben en ocasiones a determinadas formas de empresa, determinadas funciones (servicios intragrupo, intermediación o coordinación) o tipos de producción. Al favorecer a determinadas empresas o producciones, pueden ser constitutivas de ayudas estatales [...]"*. De acuerdo con este principio, la Comisión consideró que las medidas reservadas a algunos tipos de operaciones intragrupales eran selectivas. En un asunto<sup>20</sup>, la Comisión indicó incluso que la exigencia de creación de una sociedad con el fin de beneficiarse de una ventaja vinculada al ejercicio de una actividad intragrupal implicaba la selectividad de esta medida. En este caso concreto, se habían concedido algunas ventajas fiscales únicamente a las compañías de seguros "cautivas" (es decir, que ejercían su actividad en un grupo), administradas por una sociedad anónima que operase en el archipiélago de Åland. La Comisión calificó esta medida de selectiva, en particular, porque las condiciones previstas para beneficiarse de las ventajas fiscales implicaban una determinada potencia económica. En efecto, la creación de una compañía "cautiva" exige que el grupo de sociedades en cuestión sea suficientemente grande para generar un volumen de negocios que permita cubrir los gastos fijos y lograr un beneficio.
29. Finalmente, en los asuntos relativos a las ayudas fiscales en forma de reducción de la base imponible, establecidas por los Territorios Históricos del País Vasco (España), la Comisión consideró que en este caso la selectividad se debía, en

---

<sup>17</sup> A este respecto, véase, en particular, la sentencia del Tribunal del 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Tubería y otros., AFF. C-143/99, Rec. [2001] p. I-8365, apartados 49-54.

<sup>18</sup> Véanse las decisiones relativas a los centros de coordinación belgas y de Vizcaya, antes citadas (nota a pie de página nº 5).

<sup>19</sup> Decisión relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos en favor de las actividades de financiación así como la decisión de 11 de diciembre de 2002 relativa al régimen de ayudas aplicables a las centrales de tesorería en Francia (pendiente de publicación).

<sup>20</sup> Decisión de 10 de julio 2002, DO L 329 de 5 de diciembre de 2002, p. 22, apartado 52.

particular, a que sólo las empresas creadas después de la entrada en vigor de la legislación en cuestión podían beneficiarse de las ayudas<sup>21</sup>.

**Recuadro n°5**

Así pues, las medidas abiertas a todos los sectores pueden sin embargo considerarse selectivas cuando las condiciones para optar a estas medidas limitan, en realidad, el número de beneficiarios potenciales. Concretamente, tal es el caso de las medidas aplicables solamente a las empresas multinacionales o a las empresas de un tamaño suficientemente grande. En efecto, estas medidas excluyen del beneficio de la ayuda a todas las empresas pequeñas o de carácter local. Lo mismo ocurre con las medidas aplicables únicamente a las empresas creadas tras una determinada fecha, en la medida en que no pueden optar a la ayuda las empresas que ya existían anteriormente.

1.1.4.2. Selectividad geográfica

30. La Comisión se pronunció sobre la cuestión de la selectividad regional en el marco de la decisión relativa al sistema fiscal de las Azores<sup>22</sup>.
31. En este asunto, la Comisión tuvo que analizar la selectividad de una medida fiscal, que consistía en una reducción del tipo del impuesto sobre la renta, tomada por las autoridades regionales de las Azores en el marco de su autonomía fiscal reconocida por la Constitución portuguesa.
32. La Comisión manifestó que la selectividad de una medida se basa en una comparación entre el tratamiento fiscal ventajoso concedido a algunas empresas y el reservado a otras empresas que se encuentran en el mismo marco de referencia, siendo el contexto de esta comparación el territorio del Estado miembro.
33. En este caso concreto, no podía considerarse que las reducciones concedidas por las autoridades regionales de las Azores fuesen un caso de aplicación de un mecanismo que permitía al conjunto de colectividades locales de un determinado nivel crear y percibir impuestos locales sin relación alguna con la fiscalidad nacional. Al contrario, se trataba más bien de una reducción, que sólo se aplicaba a las Azores, del tipo del impuesto fijado por la legislación nacional aplicable al resto del territorio portugués y, por lo tanto, debían considerarse selectivas.

**Recuadro n°6**

Una reducción específica de un impuesto, que formaba parte del sistema fiscal nacional, se consideró selectiva al ser aplicada por una colectividad local.

---

<sup>21</sup> Decisión de 11 de julio 2001, DO L 174 de 4.7.2002, p. 31, decisión de 11 de julio de 2001, DO L 314 de 18.11.2002, p.1, decisión de 11 de julio 2001 DO L 017 de 22.1.2003, p. 1, decisión de 20 de diciembre de 2001, DO L 40 de 14.2.2003, p. 11 decisión de 20 de diciembre de 2001, DO L 77 de 24.3.2003, p.1, decisión de 20 de diciembre 2001 DO L 17 de 22.1.2003, p. 20.

<sup>22</sup> Decisión de 11 de diciembre 2002, DO L 150 de 18.6.2003, p. 52. Véanse también las conclusiones del Abogado general Saggio en los asuntos C-400/97, C-401/97 y C-402/97. Estos asuntos se retiraron a petición de las partes.

*1.1.5. Justificación de una medida por la naturaleza o la economía del sistema*

34. Naturalmente, tal como se indica en la Comunicación, el hecho de que una medida sea diferente no implica necesariamente que deba considerarse ayuda estatal. Esta calificación puede excluirse cuando la medida se justifica por la naturaleza o la economía del sistema fiscal.

*1.1.5.1. Justificaciones aceptadas por la Comisión*

35. La Comisión, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, siguió considerando que esta justificación está en función de las características intrínsecas del sistema en cuestión. Corresponde por otro lado al Estado miembro demostrar hasta qué punto el carácter excepcional de una medida se justifica por la naturaleza y la economía del sistema<sup>23</sup>. Así pues, la Comisión sólo admitió en un número limitado de casos que una medida materialmente selectiva podía estar justificada por la economía general del sistema en el que se enmarcaba.
36. En particular, en dos ocasiones consideró que unas exenciones de la contribución territorial en el sector agrícola se justificaban por la naturaleza y la economía del sistema en cuestión<sup>24</sup>. En ambos casos, las tierras agrícolas se beneficiaban de exenciones o desgravaciones de impuestos con relación al régimen de la contribución rústica aplicable con arreglo al derecho común. En aplicación del apartado 27 de la Comunicación, la Comisión admitió que estas ventajas podían justificarse por la importancia del factor inmobiliario en la producción agrícola.
37. Por otra parte, la Comisión admitió también que una medida selectiva podía justificarse por el principio de la neutralidad fiscal. Así, en un asunto italiano<sup>25</sup> la Comisión hubo de examinar una medida por la que las operaciones de transformación de algunas empresas públicas con estatutos específicos excepcionales en sociedades anónimas de derecho común quedaban exentas de los derechos de aportación. En Italia, estos derechos se aplican en principio a la constitución de una nueva entidad económica o a la transferencia de activos entre distintas entidades económicas. Ahora bien, en este caso concreto, se trataba de una simple transformación de la forma jurídica de las empresas en cuestión, que no implicaba ningún aumento de los beneficios o de las capacidades para generar beneficios, operaciones estas que están sistemáticamente exentas de los derechos de aportación, en virtud del principio general de neutralidad fiscal aplicable en el derecho fiscal italiano. Además la Comisión constató que esta transformación no era fruto de una decisión normal de un inversor privado sino, al contrario, de una

---

<sup>23</sup> Véanse también las conclusiones del Abogado general Ligero de 12 de junio de 2003 en el asunto C-159/01, Países Bajos/Comisión, pendiente de publicación en el Rec., apartado 65.

<sup>24</sup> Véanse los asuntos N 20/2000 (Países Bajos) y N 53/99 (Dinamarca) disponibles en el sitio [http://europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aids](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids).

<sup>25</sup> Decisión de 5 de junio de 2002 relativa a la ayuda estatal a las exenciones fiscales y préstamos privilegiados concedidos por Italia a empresas de servicios con accionariado mayoritariamente público, DO L 77 de 24.3.2003, p. 21.

decisión de las autoridades públicas sobre los instrumentos jurídicos elegidos para la prestación de algunos servicios y por lo tanto no podía asimilarse a una constitución normal de una sociedad. Por lo tanto, la Comisión consideró que la exención de este tipo de operaciones se justificaba por el principio de neutralidad fiscal que se inscribía en la lógica del sistema fiscal en cuestión.

*Recuadro n°7*

Las peculiaridades de algunos sectores o algunos tipos de operaciones particulares pueden, en circunstancias excepcionales, justificar un tratamiento fiscal excepcional por razones inherentes a la lógica del sistema fiscal en cuestión. Corresponde al Estado miembro demostrar que tal tratamiento excepcional se justifica por la naturaleza y la economía de dicho sistema.

#### 1.1.5.2. Justificaciones rechazadas por la Comisión

38. En cambio, la Comisión rechazó la justificación basada en la necesidad de reforzar la competitividad de algunas empresas. Asimismo, rechazó la justificación basada en el hecho de que la selectividad de las medidas resulta de la aplicación de criterios objetivos, cuando las autoridades públicas carecen de margen discrecional para atribuir la ventaja.
39. Así, en dos decisiones relativas, por una parte, a la ley italiana 461/98 sobre los bancos y, por otra, al régimen neerlandés de las actividades internacionales de financiación, la Comisión aceptó el principio de que el ejercicio de algunas actividades podía requerir un tratamiento fiscal específico. Sin embargo, para que tal tratamiento pueda justificarse con respecto al apartado 1 del artículo 87 del Tratado, debe ser coherente con la lógica del sistema fiscal en cuestión.
40. En el asunto italiano<sup>26</sup>, las autoridades de Italia habían establecido unas ventajas fiscales en favor de las operaciones de concentración en el sector bancario que se realizaran durante un determinado período. La Comisión admitió que era legítimo que el sistema fiscal se adaptara a las características específicas de una actividad económica como la actividad bancaria. Sin embargo, las medidas en cuestión constituían ayudas *ad hoc*, destinadas a mejorar la competitividad de un número limitado de empresas, es decir los bancos que participaban en algunos tipos de fusiones. La Comisión destacó por otra parte que la justificación de las ayudas en cuestión invocada por las autoridades italianas, que era la necesidad de reestructurar el sector bancario, no tenía ningún vínculo con el funcionamiento normal del sistema en cuestión<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Decisión de 11 de diciembre de 2001, DO L 184 de 13.7.2002.

<sup>27</sup> En cambio, cuando unas medidas excepcionales tienen relación directa con las características específicas de las operaciones bancarias o financieras, la Comisión puede considerar que se justifican por la economía general del sistema en cuestión. De este modo, en el asunto N 482/2001, la Comisión aprobó una medida danesa que autorizaba las entidades de crédito a aprovisionar por anticipado las pérdidas inherentes a los riesgos de crédito.

41. En su decisión referente a los Países Bajos<sup>28</sup>, la Comisión tuvo que pronunciarse sobre la calificación de una medida que consistía en la posibilidad de que las empresas internacionales constituyesen una reserva para riesgos exenta de impuestos. La Comisión admitió que la realización de operaciones de carácter internacional implica riesgos específicos reales que pueden justificar un tratamiento excepcional. Sin embargo, consideró que los criterios de subvencionabilidad fijados por las autoridades neerlandesas, a saber, la exigencia de que la empresa realice actividades de financiación para empresas componentes del grupo que estén establecidas en al menos cuatro países o al menos dos continentes, no correspondía a la lógica del sistema en cuestión. En efecto, los grupos de empresas presentes en tres países o en un solo continente no están objetivamente menos expuestos a los riesgos de las operaciones de financiación internacional.
42. En una sentencia de 23 de octubre de 2002<sup>29</sup>, el Tribunal de Primera Instancia recordó el principio que sirvió de base a la decisión neerlandesa al destacar que el hecho de que medidas fiscales excepcionales *“respondan a criterios y requisitos objetivos no demuestra que la limitación del círculo de beneficiarios de la ventaja fiscal en cuestión esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal”* en cuestión.

**Recuadro n°8**

Si bien las características específicas de algunos sectores pueden, en algunos casos, justificar una excepción fiscal, es necesario que exista un vínculo directo entre las presuntas especificidades de estos sectores y las reducciones concedidas. Además, los criterios elegidos por los Estados miembros para determinar los beneficiarios de tal excepción no deben excluir de manera discriminatoria a ciertos operadores. El hecho de que tal exclusión resulte de la aplicación de criterios objetivos no basta para demostrar que la medida se justifica por la lógica del sistema en cuestión.

## **1.2. Compatibilidad de los regímenes de ayudas estatales de carácter fiscal**

43. La Comunicación no tenía por objeto definir unos criterios específicos referentes a las ayudas estatales de carácter fiscal, sino aclarar el concepto de ayuda en este ámbito. Así pues, los casos de ayudas estatales que adoptan forma fiscal se analizaron a la luz de las directrices y encuadramientos de la Comisión vigentes. Sin embargo, tal como se indica en el apartado 32 de la Comunicación, las disposiciones de bonificación fiscal suelen tener un carácter permanente y no están relacionadas con la realización de proyectos y, por consiguiente, deben calificarse de ayudas de explotación. Según los encuadramientos vigentes, este tipo de ayudas sólo puede autorizarse excepcionalmente y con unas condiciones estrictas.
44. Con carácter general conviene destacar que la Comisión no tiene prejuicios particulares, ni positivos ni negativos, respecto a las ayudas que adoptan forma fiscal en comparación con las ayudas que adoptan otras formas (subvenciones, garantías, etc). Por lo tanto, el hecho de que una ayuda se conceda mediante

---

<sup>28</sup> Véase nota a pie de página n°13.

<sup>29</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 23 de octubre de 2002, Alava, asunto 346-48/99, apartados 58-63, Rec. [2002], p. II-4259.

medidas fiscales no influye sobre la actitud de la Comisión al examinar la compatibilidad. Por lo demás, la Comisión ha aprobado varios regímenes de ayudas fiscales, en particular, con arreglo a las Directrices sobre ayudas de finalidad regional.

45. Así, por ejemplo, en dos decisiones, una relativa al régimen fiscal de la Zona económica especial de Canarias (ZEC)<sup>30</sup> y otra relativa a las reducciones fiscales en favor de la Zona franca de Madeira<sup>31</sup>, la Comisión declaró compatibles unas ayudas mediante medidas fiscales destinadas a fomentar el desarrollo de algunas regiones subvencionables en virtud de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.
46. En la decisión relativa a la ZEC, la Comisión se aseguró en particular de que las ayudas de funcionamiento previstas eran "proporcionadas y adecuadas" al objetivo de desarrollo regional que se perseguía, según lo dispuesto en el apartado 33 de la Comunicación. Así pues, se consideró que las ayudas fiscales previstas (en particular, la reducción del impuesto de sociedades) eran adecuadas al objetivo de desarrollo regional ya que se dirigían a unas actividades que podían realmente contribuir a este desarrollo. En efecto, las actividades cuya contribución al desarrollo regional podía ser muy escasa con relación al posible importe de las ayudas o bien estaban excluidas, como los servicios financieros, los servicios intragrupalos y los centros de coordinación, o bien limitadas a un nivel inferior, para evitar que los importes de ayuda fueran superiores a su impacto sobre el desarrollo regional. De este modo se reducía o incluso se suprimía el riesgo de que unos importes de ayudas elevados tuviesen una escasa repercusión sobre el desarrollo regional. En cambio, se favorecían las actividades con una mayor incidencia local, como las actividades manufactureras, ya que se beneficiaban de un mayor límite máximo. Otro tanto ocurría por lo que respecta a la modulación y al límite máximo de las ayudas según el número de empleos netos creados. Por otra parte, existía una cierta proporcionalidad dado que la intensidad y el límite máximo de la ventaja fiscal concedida aumentaban en función del número de empleos creados. Por consiguiente, la Comisión consideró que las ayudas en cuestión podían contribuir de manera proporcional al desarrollo regional. Por último, la Comisión indicaba que se habían tomado varias medidas para evitar las deslocalizaciones con fines fiscales. En este sentido, quedaban excluidas del régimen las actividades financieras, de arrendamiento, de servicios intragrupalos y de centros de coordinación. Además las ventajas fiscales se reservaban a los beneficios resultantes de actividades realizadas efectiva y materialmente en la ZEC. Por último, las autoridades españolas precisaron, por una parte, que la condición de inversión requería que ésta fuese "productiva" o "activa" (en comparación con la inversión "pasiva", como la adquisición de acciones o de patentes destinadas a su cesión en arrendamiento, que no daría lugar al ejercicio de una actividad sustancial en la ZEC) y no podía cumplirse mediante una simple contribución o fusión, y, por otra parte, que los alquileres y transferencias de activos entre empresas dependientes no pueden acogerse a los beneficios fiscales. En resumen, la Comisión consideró que el conjunto de estas precisiones aportaba las garantías deseadas conforme a las condiciones contempladas en el apartado 33 de la Comunicación.

---

<sup>30</sup> Decisión de 4 de febrero de 2000 (N 708/98).

<sup>31</sup> Decisión de 11 de diciembre de 2002 (N 222/A/02).

47. La Comisión también tuvo en cuenta el hecho de que, en ambos asuntos, las regiones beneficiarias eran regiones ultraperiféricas, cuyas desventajas permanentes se mencionan en el apartado 2 del artículo 299 del Tratado CE y que además se hallan entre las regiones menos desarrolladas de la Unión. Sin embargo, limitó la concesión de las ayudas a las actividades susceptibles de generar empleos a escala local y de contribuir más al desarrollo económico de las regiones en cuestión. En cambio, se excluyeron del beneficio de estos regímenes las actividades cuya contribución al desarrollo regional se consideraba insuficiente con relación a los importes de ayuda y al beneficio económico que habrían podido obtener los beneficiarios. Se trata en particular de las actividades de intermediación financiera, de seguro o de las actividades del tipo "servicios intragrupo".
48. En el ámbito de las ayudas para investigación y desarrollo, la Comisión aprobó, en particular, varios regímenes británicos consistentes en incentivos fiscales<sup>32</sup> que cumplían los criterios de compatibilidad previstos en el Encuadramiento comunitario sobre ayudas de estado de investigación y desarrollo<sup>33</sup>. Tengamos en cuenta finalmente, también por lo que se refiere a las ayudas de investigación y desarrollo, que la Comunicación de la Comisión titulada "Invertir en investigación: un plan de acción para Europa" fomenta el uso concertado de los incentivos fiscales para tratar problemas de política de investigación de interés común.
49. Sin embargo, tal como se indica en el apartado 32 de la Comunicación, las disposiciones de bonificación fiscal suelen tener un carácter permanente: no están relacionadas con la realización de proyectos específicos. La práctica de la Comisión tras la aprobación de la Comunicación puso de relieve en casi todos los casos de ayudas fiscales examinados por la Comisión a iniciativa propia, que las medidas en cuestión eran ayudas de funcionamiento incompatibles, debido, en particular, a la falta de vínculo con un proyecto de inversión y a que no existía un tope aplicable a los beneficios fiscales. Así pues, de las 15 medidas respecto de las cuales la Comisión inició procedimientos de ayuda estatal el 11 de julio de 2001, 13<sup>34</sup> se resolvieron negativamente constatando la incompatibilidad de las ayudas de funcionamiento previstas. Respecto al impacto negativo de estos regímenes sobre la competencia y sobre los intercambios, la Comisión estima necesario seguir examinando y reconsiderando los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros.
50. No obstante, en algunos casos de ayudas fiscales, la Comisión no excluyó, aun considerando que el régimen era incompatible, que una aplicación individual del régimen hubiera podido dar lugar a la concesión de ayudas compatibles, o parcialmente compatibles. Así ocurrió, en particular, con las "vacaciones fiscales" vascas de 1996<sup>35</sup>, que se declararon incompatibles, pero dos de cuyos casos de

---

<sup>32</sup> Por ejemplo, decisión de 3 de septiembre de 2003 (N 245/03). Véanse también las decisiones en los casos N228/02 y N 802/99.

<sup>33</sup> DO C 45 de 17.2.1996.

<sup>34</sup> Dos medidas todavía están siendo examinadas. Se trata de los regímenes aplicables a las sociedades 'calificadas' y a las sociedades exentas en Gibraltar (Reino Unido).

<sup>35</sup> Asuntos antes citados en la nota a pie de página n° 21.

aplicación individual fueron considerados parcialmente compatibles<sup>36</sup> por la Comisión.

**Recuadro nº9**

La Comisión examinó la compatibilidad de las ayudas fiscales a la luz de las normas de derecho común. Las ayudas fiscales constituyen a menudo ayudas no vinculadas a la realización de objetivos precisos que pueden analizarse como ayudas de funcionamiento, que actualmente sólo se autorizan en un número limitado de casos y con condiciones estrictas.

### **1.3. Aspectos procesales**

#### *1.3.1. Distinción entre ayudas nuevas y ayudas existentes*

51. El artículo 1 del Reglamento por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 87 del Tratado CE<sup>37</sup> establece una distinción entre ayudas existentes y ayudas nuevas. Las ayudas existentes son las que se ejecutaron antes de la entrada en vigor del Tratado o antes de la adhesión del Estado miembro en cuestión así como las ya autorizadas por la Comisión o las medidas que no se consideraron ayudas cuando se ejecutaron pero que se convirtieron en ayudas debido a la evolución del mercado común.
52. La Comisión examina la compatibilidad de las ayudas existentes con las normas del Tratado. Si las considera incompatibles, propone al Estado interesado unas medidas apropiadas destinadas a eliminar el falseamiento de la competencia que resulta de la aplicación de estas ayudas. En cambio, no puede obligar a que se recupere de los beneficiarios.
53. Las ayudas nuevas deben notificarse a la Comisión antes de su ejecución. Cuando se aplica una medida que puede considerarse ayuda antes de la autorización previa de la Comisión, la medida adquiere carácter ilegal y, si resulta incompatible, debe ser objeto en principio de una orden de reembolso.

##### *1.3.1.1. La ausencia de impacto de la Comunicación sobre la calificación de ayuda existente*

54. En algunos asuntos<sup>38</sup>, se afirmó que la adopción de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas constituía, por primera vez, un punto de inflexión en la evaluación que la Comisión hacía del criterio de selectividad en el ámbito de las ayudas fiscales. Las partes interesadas alegaron que, de no haber existido este

---

<sup>36</sup>Véase la decisión de la Comisión de 22 de diciembre de 1999 relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín S.A. y de Ramondín Cápsulas S.A., DO L 318 de 16.12.2000 p. 36, y la decisión de la Comisión de 24 de febrero de 1999 relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España S.A. (Demesa), DO L 292 de 13.11.1999, p. 1.

<sup>37</sup> Reglamento de 22 de marzo de 1999, DO L 83, del 27.3.1999, p. 1.

<sup>38</sup> Véanse, en particular, los asuntos relativos a las "vacaciones fiscales" vascas, antes citados en la nota a pie de página nº 21.

cambio en la evaluación, no se habría considerado que las medidas en cuestión constituirían ayudas estatales. Por lo tanto, la publicación de la Comunicación debía asimilarse a una "evolución de las normas del mercado común" y las ayudas evaluadas a la luz de esta Comunicación debían considerarse ayudas existentes.

55. La Comisión no podía aceptar esta argumentación. En efecto, la Comunicación no modifica en modo alguno su enfoque de las ayudas de carácter fiscal. Al contrario, constituye una herramienta destinada a aclarar la práctica de la Comisión en este ámbito. Además, tal y como destacó por otra parte el Tribunal de Primera Instancia en su sentencia *Álava*<sup>39</sup>, esta Comunicación se basa en gran medida en la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia. Por lo demás, la Comisión no ha modificado su enfoque de las medidas en cuestión.

*Recuadro n° 10*

La Comunicación no puede asimilarse a un cambio en el enfoque de la Comisión por lo que se refiere al análisis de la calificación de las ayudas de carácter fiscal.

1.3.1.2. Distinción entre modificaciones sustanciales y modificaciones disociables

56. En su sentencia de 30 de abril de 2002<sup>40</sup>, el Tribunal de Primera Instancia precisó que cuando un régimen de ayudas existente es objeto de una modificación, es necesario distinguir entre las modificaciones que afectan al régimen inicial en su propia esencia y las modificaciones claramente disociables de este régimen. Así, cuando una modificación amplía un régimen de ayuda a un tipo de operaciones suplementario o incluye entre los beneficiarios una nueva categoría de empresas, tales modificaciones pueden considerarse disociables del régimen fiscal inicial, en la medida en que no afectan al funcionamiento intrínseco de dicho régimen. Las modificaciones disociables no afectan a la calificación de ayuda existente del régimen inicial.

*Recuadro n° 11*

Cuando un régimen fiscal existente es objeto de una modificación, conviene distinguir entre las modificaciones que afectan al régimen inicial en su propia esencia y las modificaciones claramente disociables de este régimen. Las modificaciones claramente disociables del régimen inicial son las únicas que no implican que la ayuda existente pase a considerarse ayuda nueva.

<sup>39</sup> Sentencia antes citada en la nota a pie de página n° 3.

<sup>40</sup> Sentencia del TPI de 30 de abril de 2002, *Government of Gibraltar/Comisión de las Comunidades Europeas*, asuntos acumulados T-195/01 y T-207/01, Rec. [2002], p. II-02309.

### 1.3.2. *Confianza legítima*

57. En la Comunicación, la Comisión se comprometió a tener en cuenta las circunstancias específicas de cada caso<sup>41</sup>. A este respecto, la Comisión tuvo que aplicar el principio de confianza legítima.
58. El principio de confianza legítima es uno de los principios generales del Derecho comunitario y ha sido objeto de una jurisprudencia importante.
59. El artículo 14 del Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo<sup>42</sup> obliga en principio a recuperar todas las ayudas que la Comisión considere contrarias al Tratado. En cambio, autoriza a la Comisión a no exigir el reembolso cuando esto sea contrario a un principio general del Derecho comunitario como el principio de confianza legítima.
60. El Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia han aplicado siempre este principio de manera restrictiva y han limitado su aplicación a los casos en que la posición de las instituciones comunitarias había podido influir en el comportamiento de los operadores económicos.
61. En aplicación de esta jurisprudencia, la Comisión siguió observando de manera estricta este principio y limitó su aplicación exclusivamente a los casos en que su comportamiento había podido inducir a error a algunos operadores económicos o Estados miembros haciéndoles creer que determinadas medidas no entraban en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas estatales.
62. En este sentido, la Comisión tuvo en cuenta, en particular, la similitud de las medidas respecto de las cuales los operadores económicos habían invocado el principio de confianza legítima. De este modo, la Comisión aplicó el principio de confianza legítima en varios asuntos relativos a los regímenes fiscales excepcionales basados en la aplicación del método "cost plus"<sup>43</sup>. Estos regímenes fueron instaurados por ciertos Estados miembros una vez que la Comisión consideró que un régimen belga similar no entraba en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado.
63. En cambio la Comisión rechazó la confianza legítima basada en una 'abstención administrativa' de la Comisión. Así ocurrió, concretamente, en tres decisiones con fecha de 20 de diciembre de 2001<sup>44</sup> relativas a las ayudas en forma de "vacaciones fiscales" establecidas por las diputaciones forales del País Vasco en 1993, en las cuales la Comisión se negó a aplicar el principio de confianza legítima. La Comisión destacó que, a falta de notificación por las autoridades españolas, no pudo en ningún momento pronunciarse sobre la compatibilidad de las medidas en cuestión con el mercado común. Además la Comisión se negó a tener en cuenta una

---

<sup>41</sup> Véase el apartado 37 de la Comunicación.

<sup>42</sup> Antes citado en la nota a pie de página n° 37.

<sup>43</sup> Véanse los asuntos antes citados en la nota a pie de página n° 5.

<sup>44</sup> Decisiones de 20 de diciembre de 2001, DO L 17 de 22.1.2003, p. 20; DO L 40 de 14.2.2003, p. 11; DO L 77 de 24.3.2003, p.1.

decisión previa referente a otro aspecto del sistema fiscal vasco. En efecto, esta decisión no se refería directamente a las medidas en cuestión y por lo tanto no podía en ningún caso considerarse una forma de "aprobación tácita" de todo el sistema fiscal vasco, incluidas las "vacaciones fiscales".

#### *Recuadro nº12*

Así pues, la Comisión interpreta el principio de confianza legítima de manera estricta. La confianza legítima sólo puede reconocerse en casos excepcionales, en particular, cuando anteriormente la Comisión haya considerado que un régimen similar no entraba en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado o cuando lo haya declarado compatible. Sin embargo, el hecho de autorizar una parte de un régimen no prejuzga en modo alguno la conformidad con las normas del Tratado de los otros aspectos de este mismo régimen.

## **2. LAS RELACIONES ENTRE EL CONTROL DE LAS AYUDAS ESTATALES Y LA LUCHA CONTRA LA COMPETENCIA FISCAL PERNICIOSA**

### **2.1. Concepto de ayuda estatal y de medida fiscal perniciosa con arreglo al Código de conducta**

64. Conviene recordar que, aunque persigan el mismo objetivo general de reducir los falseamientos de la competencia en el mercado interior, el procedimiento de examen de los regímenes fiscales desde el punto de vista de las ayudas estatales es independiente de los trabajos del Código de conducta. Además, como ya se indicaba en la Comunicación, la calificación de una medida como perniciosa de conformidad con el Código de conducta, no implica necesariamente que constituya ayuda estatal. Los criterios previstos en el apartado 1 del artículo 87 y los del Código de conducta, aunque son similares en varios aspectos, no siempre coinciden. En efecto, para considerarse perniciosa, una medida debe cumplir al menos uno de los criterios mencionados en el apartado B del Código de conducta<sup>45</sup> que no son idénticos a los del apartado 1 del artículo 87. Además, el ámbito geográfico de aplicación del Código de conducta es más amplio puesto que se aplica también a los territorios dependientes y asociados que no están sujetos a las normas sobre ayudas estatales.
65. Así, en el marco de una acción iniciada el 11 de julio de 2001, la Comisión examinó 15 medidas fiscales promulgadas en 12 Estados miembros. Todas estas medidas se examinaron a la luz del Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y 13 de ellas resultaron ser medidas perniciosas a tenor de dicho Código.

---

<sup>45</sup> A saber, entre otros: si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional, si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, o también si las medidas fiscales carecen de transparencia.

66. El carácter no pernicioso de una medida no garantiza que no exista ayuda en el sentido de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87. La Comisión por lo demás adoptó algunas decisiones en las que consideraba que varias medidas que se habían calificado de no perniciosas con arreglo al Código de conducta<sup>46</sup> constituían ayuda. Inversamente, es perfectamente posible que una medida calificada de perniciosa a la luz del Código de conducta no esté incluida en el concepto de ayuda estatal. Sin embargo, la Comisión no ha adoptado ninguna decisión en este sentido hasta la fecha. A este respecto conviene recordar, como se destaca en el primer considerando del Código de conducta, que este último tiene por objeto, entre otras cosas, prevenir la erosión de las bases fiscales de algunos Estados miembros en favor de otros Estados miembros mientras que el control de las ayudas estatales tiene por objeto prevenir las situaciones en las que la competencia y los intercambios entre empresas se ven afectados. Del mismo modo, conviene recordar que dado que el control de las ayudas estatales sólo se aplica a las medidas específicas, no permite poner fin a los falseamientos de competencia que sean consecuencia de disposiciones generales vigentes en los Estados miembros<sup>47</sup>. Así pues, la política de control de las ayudas no es un sustituto de los esfuerzos de los Estados miembros tendentes a coordinar las políticas fiscales destinadas a suprimir las medidas fiscales perniciosas.
67. Finalmente, cabe recordar que el hecho de considerar que una medida constituye ayuda estatal no implica necesariamente su incompatibilidad con el mercado común. En efecto, ésta debe apreciarse teniendo presentes las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado (Véanse el punto 1.2 y el apartado 70 del presente informe).

#### *Recuadro n°13*

Si bien persigue el mismo objetivo general de reducir los falseamientos de la competencia en el mercado interior, el procedimiento de examen de los regímenes fiscales desde el punto de vista de las ayudas estatales es independiente de los trabajos del Código de conducta. De acuerdo con las obligaciones que incumben a la Comisión en virtud del Tratado y de sus compromisos políticos, la valoración de la compatibilidad de las medidas fiscales con el mercado común se basa en criterios objetivos que en ciertos aspectos pueden diferir de los previstos en el Código de conducta para la valoración del carácter pernicioso de estas medidas. La calificación de medida fiscal perniciosa de conformidad con el Código de conducta no afecta pues necesariamente a su posible calificación como ayuda estatal, y viceversa.

### **2.2. Control de las ayudas estatales y lucha contra la competencia fiscal perniciosa**

68. Como se indica anteriormente, aunque persigan el mismo objetivo general, el concepto de ayuda estatal y el de medida perniciosa según lo dispuesto en el Código de conducta pueden diferir. No obstante, la acción de la Comisión en el

---

<sup>46</sup> Véase, en particular, la Decisión de la Comisión de 31.10.2000 relativa al régimen español de deducciones fiscales para actividades de exportación (DO L 60 de 1.3.2001, p. 57) y la decisión de la Comisión antes citada relativa al régimen fiscal francés de las centrales de tesorería.

<sup>47</sup> Véase apartado 6 de la Comunicación.

ámbito de las ayudas estatales pudo, hasta cierto punto, facilitar el acuerdo sobre el Código de conducta y ello por varias razones.

69. Como parte de su compromiso a volver a estudiar las medidas fiscales vigentes en los Estados miembros, contemplado en el apartado J del Código de conducta, la Comisión dio prioridad a las medidas que simultáneamente eran objeto de examen a tenor de dicho Código. Así pues, a partir de febrero de 1999, la Comisión envió a los Estados miembros una serie de solicitudes de información relativas a un gran número de medidas fiscales. A raíz del examen de las respuestas a estas solicitudes de información, el 11 de julio de 2001 la Comisión inició procedimientos correspondientes a 15 regímenes fiscales, de los cuales 13 habían sido considerados perniciosos por el grupo Código de conducta del Consejo. A este respecto conviene destacar que las 15 medidas examinadas por la Comisión se eligieron en mayoría debido a su impacto económico significativo y a sus efectos especialmente negativos sobre la competencia y los intercambios.
70. En el apartado 33 de la Comunicación, la Comisión anunciaba que el examen de la compatibilidad de las ayudas fiscales con el mercado común tendría en cuenta, entre otros aspectos, los efectos de estas ayudas que la aplicación del Código de conducta sacara a la luz. En la práctica, la Comisión no desarrolló nuevos criterios de compatibilidad basados en el carácter pernicioso de una medida<sup>48</sup>, y dio prioridad al examen de las medidas fiscales que constituían ayudas estatales y que tenían un impacto económico significativo y unos efectos especialmente negativos sobre la competencia y los intercambios. En algunos casos en los que los Estados miembros aún no habían previsto la eliminación de las medidas perniciosas, esta acción de la Comisión pudo suponer un incentivo suplementario a estudiar dicha eliminación, tal y como se contemplaba en el Código de conducta<sup>49</sup>.

#### ***Recuadro nº14***

La acción paralela de la Comisión en el ámbito de las ayudas estatales pudo, hasta cierto punto, facilitar el acuerdo sobre el Código de conducta. En el futuro la Comisión pretende naturalmente proseguir su acción en el ámbito de las ayudas fiscales, dando prioridad a las que tienen un impacto económico significativo y unos efectos especialmente negativos sobre la competencia y los intercambios.

### **3. APLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS DE LA COMUNICACIÓN A LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS**

71. Aunque en principio la Comunicación de la Comisión sólo se refiere a los impuestos directos, pudo servir de apoyo para el análisis de algunos casos relacionados con los impuestos indirectos. De este modo, la Comisión se remitió a la Comunicación en varias decisiones<sup>50</sup> referentes a medidas relacionadas con impuestos indirectos, concretamente, en lo que respecta al principio de la

---

<sup>48</sup> Véase el apartado 1.2.

<sup>49</sup> Véase el apartado D del Código de conducta.

<sup>50</sup> Véase el punto 1.1.5.1. del presente informe.

justificación de una medida por la naturaleza y la economía del sistema. Naturalmente, las medidas relacionadas con impuestos indirectos presentan peculiaridades no contempladas en la Comunicación.

72. El concepto de ayuda estatal implica, en particular, que las medidas en cuestión benefician a algunas empresas al reducir las cargas que suelen tener que soportar. En este marco, las reducciones del IVA están estrictamente reglamentadas por disposiciones comunitarias y obedecen a una lógica de igualdad fiscal para productos similares. Así pues, estas reducciones suelen sustraerse a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87. En general la situación es diferente en lo que respecta a los impuestos especiales sobre el consumo ya que éstos gravan directamente a las empresas. Una reducción de estos impuestos en beneficio de determinadas empresas puede constituir una ayuda estatal. La Comisión considera actualmente que cabría iniciar una reflexión sobre la conveniencia de aclarar y codificar las normas aplicables en este ámbito.
73. Por otra parte, con el fin de compaginar los objetivos perseguidos por su política de control de las ayudas y de reforzar la coherencia con las propuestas que presenta al Consejo en cuanto a armonización fiscal, la Comisión procede de ahora en adelante, de manera simultánea, a un examen de las solicitudes de excepción fiscal de los Estados miembros y a un análisis a la luz de las normas relativas a las ayudas estatales<sup>51</sup>. Esta práctica se expuso en una carta dirigida a los Estados miembros que incluía un cuestionario detallado que debe enviarse a la Comisión en toda solicitud de excepción presentada en virtud del apartado 4 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE. Este cuestionario permite a los Estados miembros indicar si la medida para la cual piden una excepción con arreglo a la Directiva no puede constituir al mismo tiempo ayuda estatal. Estos exámenes simultáneos proseguirán tras la próxima entrada en vigor de la Directiva "fiscalidad de la energía" (prevista el 1 de enero de 2004), que mantiene la posibilidad de conceder una excepción fiscal específica para los Estados miembros.
74. La conciliación entre las normas relativas a las ayudas estatales y los imperativos inherentes a la armonización fiscal en el ámbito de energía fue un elemento primordial del proceso de negociación que desembocó el 27 de octubre de 2003 en el acuerdo del Consejo sobre la propuesta de Directiva relativa a la fiscalidad de la energía. Esta Directiva se basa directamente en los principios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia así como en la práctica de la Comisión en el ámbito fiscal. La Directiva considera que la naturaleza y la economía general del sistema impositivo comunitario pueden justificar que los productos energéticos que no se utilicen como carburantes o combustibles queden exentos de gravamen.

---

<sup>51</sup> Como ejemplo se puede citar la ayuda estatal N 179/2002 concedida por Francia al aplicar un tipo reducido de impuesto especial sobre el ron tradicional producido en los departamentos de ultramar y la ayuda estatal N 804/2001 que instaure un tipo reducido de impuesto especial sobre el biodiesel en el Reino Unido.

#### **Recuadro n°15**

Aunque la Comunicación no contempla las ayudas relacionadas con impuestos indirectos, los principios enunciados en la misma parecen aplicables en gran medida a este tipo de ayudas. En cambio, algunas peculiaridades de los impuestos indirectos podrían ser objeto de una Comunicación distinta.

#### **4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

75. La aplicación de la Comunicación por la Comisión ha permitido precisar y ajustar los principios descritos en la Comunicación.
76. En particular, la Comisión siguió aplicando de manera estricta el criterio de la selectividad, así como la justificación de las excepciones fiscales por la economía general del sistema en cuestión.
77. La práctica de la Comisión, sobre todo en los casos en los que había incoado un procedimiento por iniciativa propia, demuestra que existe una mayoría de casos de ayudas de funcionamiento incompatibles. La Comisión se propone proseguir el examen y la reconsideración de los regímenes fiscales existentes pero estima que esta acción debe también ir acompañada de acciones destinadas a reforzar el conocimiento de las normas sobre ayudas fiscales, tanto en los Estados miembros como en las empresas. Para ello, la Comisión proseguirá sus labores de formación y publicidad de las normas sobre ayudas estatales.
78. En el momento presente todo indica que la Comunicación ha resultado ser un instrumento adecuado para el análisis de las ayudas de carácter fiscal y que por el momento no es necesario proceder a una revisión de la misma. Sobre todo teniendo en cuenta que la jurisprudencia que sirvió de fundamento a la elaboración de la Comunicación confirmó en lo esencial su contenido y no ha experimentado ninguna evolución destacable en materia fiscal desde 1998. Sin embargo, dado que la Comunicación es un documento general, no puede, por su propia naturaleza, abarcar todos los casos hipotéticos que pueden plantearse a la Comisión. Por lo tanto, a la luz de la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y el Tribunal de Primera Instancia, así como de la práctica decisoria de la Comisión, ésta podría tener que completar y precisar algunos aspectos de la Comunicación. Por lo que se refiere a la compatibilidad de las ayudas estatales fiscales, la Comisión desea destacar que la forma, fiscal o de otro tipo, en que se concede una ayuda, no puede influir sobre el examen de la compatibilidad. Por lo tanto, la Comisión no pretende desarrollar unos criterios de compatibilidad específicos para las ayudas estatales concedidas bajo forma fiscal.
79. En cuanto a lucha contra la fiscalidad perniciosa, la acción paralela de control de las ayudas estatales por parte de la Comisión pudo, hasta cierto punto, facilitar el acuerdo sobre el Código de conducta. No obstante, la acción de la Comisión en lo que a ayudas fiscales se refiere no pretende limitarse exclusivamente a las medidas incluidas en el Código de conducta del Consejo sobre fiscalidad de las empresas. Así pues, a raíz del acuerdo de 3 de junio de 2003, la Comisión proseguirá su examen de las ayudas fiscales, dando prioridad a las que tienen un impacto

económico significativo y unos efectos especialmente negativos sobre la competencia y los intercambios.

80. Finalmente, por lo que respecta a los impuestos indirectos, aunque haya podido servir de fundamento a su acción en algunos casos, en particular, tratándose de la aplicación del principio de justificación de las medidas por la naturaleza y la economía del sistema, la Comunicación no abarca todos los aspectos de este tipo de fiscalidad. La Comisión considera que conviene proceder a una reflexión sobre la necesidad de aclarar y codificar este ámbito.