

# Ayudas de Estado y Código Comunitario de conducta fiscal<sup>1</sup>

GUILLERMO G. NÚÑEZ  
PÉREZ

Catedrático de Derecho  
Financiero y Tributario de la  
Universidad de La Laguna.

## 1. ESTRUCTURA DE LA INTERVENCIÓN

Mi intervención la voy a dividir en tres partes:

Una Primera parte de carácter introductorio y general, en la que trataremos de delimitar el contexto en el que hoy se encuentra la Unión Europea para de esta forma poder luego entender en la Segunda Parte la relevancia del tema específico de las denominadas Ayudas de Estado en general y, en particular, a las Ayudas de Estado de naturaleza fiscal.

Una Tercera parte en la que nos detendremos en el análisis del llamado "Código de Conducta Fiscal" en el seno de la Comunidad Europea.

Y, finalmente, una Cuarta parte en la que analizaremos los criterios recientemente fijados por la Comisión Europea en su Comunicación sobre la aplicación de las reglas relativas a las Ayudas de Estado de carácter fiscal en el ámbito de la fiscalidad directa que afecta a las empresas.

## 2. INTRODUCCIÓN

En mi opinión, sería un error concebir a la Comunidad Europea como una

mera unión económica, esto es, identificada como la Europa de los mercaderes, expresión de honda raigambre religiosa que recuerda, en palabras de un líder político español, la malignidad inherente al comerciante cuya actuación está ligada en exclusiva a la obtención de un lucro o beneficio económico. En realidad, no sólo sería un error, sino también una simplificación inaceptable si de lo que se trata es de analizar la realidad desde presupuestos serios y rigurosos.

Hablar de la Unión Europea o de la Comunidad Europea, supone partir, en palabras de A. Mangas, de la realidad en Europa después de la segunda guerra mundial. Una realidad marcada por la destrucción material y espiritual que supuso el avance del fascismo, el nazismo y luego el comunismo (estalinismo).

En 1945, fecha en que finalmente es derrotado el nazismo como consecuencia fundamentalmente de la alianza de las fuerzas democráticas de algunos países europeos como Gran Bretaña y Francia, con Estados Unidos y la antigua Unión Soviética, Europa se encuentra sumida en una grave crisis económica y moral. Era éste un momento propicio para que resurgiera la idea de una integración de los distintos países que conforman Europa.

<sup>1</sup> Texto de la conferencia pronunciada el día 13 de enero de 1999 en la Facultad de Derecho de la Universidad Pública de Navarra.

Históricamente, la idea de la integración europea no ha sido una idea original o espontánea propia del siglo XX, sino que ha sido una constante utopía en el pensamiento europeo, en el sentido de una posibilidad tangible, como lo demuestran los múltiples proyectos que se han ido sucediendo a lo largo de la historia. Como señala A. Mangas, una explicación a esta idea constante de unificación en nuestra historia reside en la existencia de una comunidad de culturas: el continente ha compartido los más importantes movimientos artísticos y literarios, un pensamiento político homogéneo, unas raíces jurídicas comunes, una tradición humanista y unas creencias religiosas comunes. Y muchas guerras fratricidas.

Ello explica que se haya ido formando un caldo de cultivo propicio para que fuera prendiendo la idea de la unión europea y que ésta encontrara su momento y su lugar después de la más cruel de las guerras (la Segunda Guerra Mundial, 1939-1945) y cuando Europa se quebraba en dos mitades (la Europa Occidental o capitalista y la Europa Oriental o comunista).

Un factor fundamental en el proceso de integración europea fue sin duda el llamado Plan Marshall o "Plan de Reconstrucción Europea", puesto en práctica por Estados Unidos a fin de no sólo ayudar a los países europeos a salir del estado de bancarrota en que los había dejado la guerra, sino también, con el objetivo de impedir que tales países pudieran caer bajo la influencia del comunismo soviético.

Surgió así la Organización Europea de Cooperación Económica en 1948 (OECE), que más tarde pasaría a ser la actual OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económico), cuya finalidad inicial se centró en gestionar de manera común la ayuda norteamericana. En 1949 se creó el Consejo de Europa y, finalmente, en 1950, por iniciativa del Ministro de Asuntos Exteriores francés Robert Schuman, y sobre la base de un proyecto ideado por Jean

Monnet, se creó la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA).

Esta última organización, la CECA, cuyo Tratado constitutivo fue firmado por Bélgica, Holanda, Luxemburgo, Alemania, Francia e Italia en 1951, se conformó como la primera piedra de lo que hoy es la Unión Europea. Con posterioridad, estos mismos seis países crearon en 1957 la Comunidad Económica Europea (CEE) y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEA).

Lo decisivo de estos Tratados era que los mismos establecían un mercado común entre los países firmantes que se basaba en cuatro libertades fundamentales: libre circulación de mercancías en un régimen de competencia libre y leal; libre circulación de personas y de servicios; libertad de establecimiento y libre circulación de capitales. Junto a ello, se establecían igualmente instituciones comunes que iban a velar por el correcto funcionamiento del sistema establecido: Comisión (formada por personalidades nombradas de común acuerdo), Consejo (representantes de los Gobiernos de los Estados miembros); Asamblea (miembros elegidos por los Parlamentos de los países miembros) y Tribunal de Justicia (jueces nombrados por los países miembros). En el año 1972, se integran en las Comunidades Europeas Gran Bretaña, Dinamarca e Irlanda. En 1980 Grecia; en 1986 Portugal y España. Finalmente, los últimos países en entrar a formar parte de la Comunidad Europea han sido Austria, Finlandia y Suecia.

En la actualidad la Unión Europea no sólo es una gran potencia mundial desde el punto de vista económico, sino también, un espacio caracterizado por un alto grado de integración política, toda vez que los distintos Estados miembros han ido progresivamente cediendo competencias en favor de las instituciones comunitarias. El máximo nivel de este proceso de integración se encuentra hoy representado por la existencia de una moneda única a partir del 1 de enero del presente año 1999, y que de-

jará de ser una mera realidad virtual a mediados de julio del año 2002.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que en el proceso de integración europea no existe aún un elevado nivel de conciencia por parte de los ciudadanos de los distintos países miembros de lo que este proceso significa, entre otras razones, porque en dicha construcción el papel protagonista lo tienen asignado directamente los Gobiernos y no los representantes directos de los ciudadanos. Sin embargo, la solución no parece que se encuentre en reforzar el aislacionismo o los sentimientos nacionales de cada país frente a Europa (el nacionalismo ha sido uno de los factores desencadenantes de las guerras entre los europeos), sino en reforzar la conciencia de ser ciudadanos de una Europa unida en la que dichos ciudadanos tengan cada día mayores niveles de participación directa en los asuntos europeos.

En lo que se refiere a la incardinación de nuestro país en lo que en 1986 eran las Comunidades Europeas (CEE, CECA y EURATOM) y hoy es la Unión Europea, baste con señalar dos hechos en mi opinión trascendentales: de una parte, nuestra apertura y pertenencia de pleno derecho a una realidad más amplia y enriquecedora a todos los niveles (políticos, económicos, culturales, etc.); de otra, la pertenencia a una organización supranacional cuyos recursos financieros se reparten sobre criterios de solidaridad y cohesión social (fondos estructurales y fondos de cohesión), lo que permite que nuestro país haya sido hasta el presente beneficiario de recursos europeos en aras a situarnos en iguales o superiores niveles de renta que otros países miembros de la Unión.

Hoy como ayer, la construcción de la Comunidad Europea se enfrenta a retos de hondo calado, a la interferencia de los intereses nacionales y los intereses comunitarios o de la Unión, en fin, a problemas lógicos que precisan del diálogo y la negociación constante entre los países miembros.

En esta línea y, por lo que aquí nos interesa, la entrada en vigor de la moneda única a partir de enero del presente año, no sólo ha supuesto la renuncia por parte de los Estados miembros a un instrumento fundamental que hasta entonces tenían en sus manos en orden a aplicar sus respectivas políticas económicas, sino que a la par, se ha traducido igualmente en una mayor relevancia del instrumento tributario como mecanismo casi residual que queda a los Estados para implementar tales políticas económicas. Por ello, hoy vuelve a plantearse con mayor intensidad cuál haya de ser el papel que el sistema tributario de cada Estado debe jugar en el seno de la Unión Económica y Monetaria (UEM) europea, pues resulta evidente que la moneda única es tan sólo un instrumento que habrá de estar conectado a su vez con la progresiva implantación de una política económica más uniforme y común entre todos los Estados miembros (piénsese, por ejemplo, en las medidas a adoptar para la creación de empleo, que dejarán de ser medidas unilaterales adoptadas por cada Estado miembro, para en el futuro ser medidas o políticas comunes, como hoy ya lo son la de la competencia, la comercial o la aduanera).

### 3. EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA Y LAS AYUDAS DE ESTADO

El artículo 2 del TUE contemplaba inicialmente como objetivo central a alcanzar el establecimiento de un mercado común. A partir del Tratado de Maastricht (1992), ese objetivo se amplía a la consecución de una unión económica y monetaria y al desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la comunidad.

Pues bien, si el instrumento clave o nuclear en la consecución del mercado común fue la Unión Aduanera (establecimiento de un territorio aduanero común y adopción de un Arancel aduanero común AAC frente a los intercambios con terceros países, como nota di-

ferencial esencial de una simple zona de libre cambio), en la actualidad, como instrumento clave en la consecución de la unión económica, está la moneda única, el euro.

Pilar central de la existencia de un mercado común no sólo va a ser la presencia, como hemos señalado, de una Unión Aduanera y un Arancel común, sino también, la adopción de un conjunto de medidas que hicieran realmente efectiva la libre circulación de mercancías entre los países miembros. La constitución entre los Estados miembros de una Unión Aduanera comportó el que, por una parte, fuesen suprimidos del comercio intracomunitario los derechos de aduana y las denominadas exacciones de efecto equivalente (EEE), y, por otra, el que todos los Estados miembros adoptasen frente a países terceros un mismo arancel aduanero común (AAC).

La supresión de los derechos de aduana y EEE están previstas en los artículos 12 a 17 del TCE. Pero lo importante a destacar aquí es que la existencia de una Unión Aduanera no queda completada con la supresión de los derechos de aduana y EEE del comercio entre los países que la integran así como por la adopción por todos ellos de un mismo arancel aduanero común frente a terceros países, sino que precisa, además, que la legislación aduanera de todos esos países sea igual, con el fin de así impedir las desviaciones de tráfico que en otras circunstancias podrían producirse. En este sentido, el artículo 27 del TCE encargó a la Comisión la labor de armonizar, formulando las pertinentes recomendaciones, la normativa aduanera de los diferentes Estados miembros antes de finalizar la primera etapa del período transitorio, esto es, antes del uno de enero de 1962.

Haciendo uso de esta competencia la Comisión formuló distintas recomendaciones referidas a distintos ámbitos de la legislación aduanera, lo cual no fue óbice para que, cuando a mediados de 1968 se adoptó el AAC, la legislación aduanera de los Estados miembros dis-

tase mucho de estar armonizada. Esta circunstancia llevó al Consejo a regular directamente lo esencial de la normativa aduanera haciendo uso, además, -y ello constituye un precedente de capital importancia en orden a futuras labores de armonización en el ámbito tributario-, de una competencia que no estaba contemplada en ninguno de los artículos del Tratado referidos a la Unión Aduanera.

En la medida en que el procedimiento previsto por el artículo 27 del TCE no había alcanzado los resultados esperados (armonización de las legislaciones aduaneras de los Estados miembros a través de un instrumento jurídico no vinculante como resultan ser las recomendaciones dictadas por la Comisión), el Consejo optó por acudir no a la vía prevista por el artículo 100 del TCE, que autorizaba en definitiva que el mismo podía adoptar por unanimidad y a propuesta de la Comisión, "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", sino que optó por una vía más drástica y radical, la prevista por el artículo 235 del TCE, que dispone que "cuando una acción de la Comunidad resulte necesaria para lograr el funcionamiento del mercado común sin que el presente Tratado haya previsto los poderes de acción necesarios al respecto, el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta a la Asamblea, adoptará las disposiciones pertinentes".

En consecuencia, sobre la base de este artículo 235 del TCE, el Consejo optó por dictar Reglamentos a fin de regular directamente la normativa aduanera, con la consecuencia, como es sabido, de que tales disposiciones son de aplicación directa e inmediata en los Estados miembros. Si en la actualidad se contempla como algo normal que la definición de la política aduanera sea algo que corresponde en exclusiva la Comunidad y no a los Estados miembros, no parece descabellado pensar que

en el futuro algo similar puede suceder en otros ámbitos de la política fiscal hoy reservada a dichos Estados miembros.

Junto a esta uniformización de la política aduanera de la Comunidad, se hacía igualmente preciso adoptar otras medidas paralelas que garantizaran el principio de libre competencia interempresarial y la consiguiente libertad de circulación de mercancías.

Por una parte, tales medidas serán las relativas a la supresión de los Monopolios (artículo 37 del TCE) en tanto los mismos suponen un grave obstáculo a la libre circulación de mercancías en el seno de la Comunidad, así como el control de la fiscalidad indirecta interna de los Estados miembros en tanto la misma tenga por finalidad gravar más pesadamente en sus respectivos mercados internos los productos de los demás países comunitarios que los productos nacionales (artículos 95 a 99, Disposiciones Fiscales). En tal sentido el artículo 99 del TCE dispone que *"ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares"*. Gran parte de estos problemas se han solventado a través de la adopción de un impuesto general indirecto parcialmente armonizado como resulta ser el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), así como respecto a determinados impuestos sobre consumos específicos (las denominadas accisas comunitarias).

Por otra parte, también como medida complementaria dirigida a garantizar de manera efectiva el principio de la libre circulación de mercancías en el seno del mercado común, el Tratado reguló de manera precisa las Ayudas públicas (arts. 92 a 94 del TCE).

De acuerdo con el artículo 92, apdo. 1, *"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 los 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"*

De acuerdo con esta disposición, no existe una definición legal de lo que haya de entenderse por Ayuda, así como tampoco se contiene una relación siquiera ejemplificativa de lo que haya de entenderse por tal. Corresponde a la práctica de la Comisión Europea en su papel de control sobre el tema de las Ayudas públicas, así como a la Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la delimitación del concepto de Ayuda de Estado. En tal sentido, podemos señalar:

El concepto de ayuda se corresponde con cualquier ventaja concedida por las autoridades públicas a una empresa sin que exista remuneración a cambio. Se incluyen aquí tanto las aportaciones de recursos a una empresa como cualquier reducción de las cargas a las que ésta debería hacer frente en condiciones normales, permitiéndole realizar un ahorro.

Para tener un carácter público, la ayuda debe financiarse obligatoriamente mediante recursos del Estado, en tanto resulta indiferente que sea otorgada bien directamente por el propio Estado como por organismos intermediarios que actúan en función de un mandato conferido por aquél. De esta forma, se incluyen aquí tanto las ventajas que son concedidas directamente por la autoridad pública (órganos del poder central, entidades territoriales descentralizadas a todos los niveles), como indirectamente, a través de organismos independientes en puridad de la estructura oficial (entidades de crédito, asociaciones profesionales, sociedades de gestión de participaciones financieras o incluso sociedades comerciales). Lo esencial es que las ayudas en cuestión sean imputables al Estado y sea éste quien las financie.

Resultan completamente indiferentes en orden a la calificación de una de-

terminada ventaja como Ayuda de Estado, tanto la forma en que ésta se materializa, como el objetivo perseguido por el Estado. El artículo 92, apdo. 1 se refiere expresamente a "las ayudas de cualquier tipo". A título de ejemplo, las ayudas pueden consistir en:

- Una subvención
- Exención de tributos
- Préstamos sin interés o a tipo reducido
- Bonificaciones de interés
- Garantías proporcionadas en condiciones preferentes
- Aportaciones realizadas en condiciones inaceptables para un inversor privado
- Cobertura de pérdidas de explotación
- Suministro de bienes en condiciones preferenciales

La Ayuda debe, además de ser pública, tener un carácter selectivo, esto es, ir dirigida a beneficiar a determinadas empresas o producciones, afectando de esta forma al equilibrio que existe entre las empresas beneficiarias de la Ayuda y sus competidores. Este carácter selectivo diferencia a las Ayudas estatales de las denominadas medidas generales de apoyo económico (v.gr., bonificación de las cuotas patronales de la Seguridad Social por creación de empleo estable), que pueden aplicarse a todas las empresas del conjunto de los sectores de actividad de la economía de un Estado miembro.

Finalmente, junto a la determinación de la ventaja, que la misma tiene su origen en la financiación pública y su carácter selectivo, hay que comprobar que la ayuda en cuestión falsee o amenace con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones y afectando, por ende, a los intercambios entre los Estados miembros. Ello explica que la Comisión haya establecido la denominada regla de minimis, esto es, la fijación una cuantía mínima por debajo de la cual se entiende que la ayuda no afecta a la competencia y, como consecuencia, no entra en el ámbito de la prohibición establecida por este apartado 1 del artículo 92. Y así, las ayudas que no representan más de 100.000 ecus (suponemos que en la ac-

tualidad serán euros) a lo largo de tres años, no entran en el ámbito de aplicación de este artículo. De igual manera, tampoco se comprenden aquellas Ayudas establecidas a favor de empresas que operan con bienes o servicios que no son objeto de intercambios intracomunitarios y que por lo tanto se destinan a un mercado exclusivamente local.

Es claro que este artículo 92, apartado 1 refleja una postura de principio desfavorable con respecto a las Ayudas estatales, en cuanto las mismas pueden desequilibrar el juego normal de la competencia entre empresas y afectar a los intercambios entre los Estados miembros, máxime si se tiene en cuenta que el Tratado acoge como objetivo a alcanzar la instauración de un mercado común basado especialmente en el libre juego de la competencia. Esta circunstancia explica, en definitiva, las facultades que el apartado 2 del artículo 93 confiere a la Comisión Europea a la hora de decidir si una Ayuda debe suprimirse o modificarse por considerarla contraria al artículo 92.

Sin perjuicio de que la Comisión puede declarar en todo momento -oídos los interesados- que una Ayuda pública es incompatible con el artículo 92 del Tratado (apartados 1 y 2 del artículo 93), el apartado 3 del artículo 93 establece un procedimiento de control previo de las Ayudas públicas de los Estados miembros, en virtud del cual, se impone al Estado la obligación, con anterioridad a la puesta en vigor de la Ayuda, de comunicarlo a la Comisión a fin de que la misma se pronuncie sobre si la misma es o no compatible con el Derecho Comunitario (recuérdese que este es el procedimiento al que recientemente se han referido los medios de comunicación con relación a las Ayudas establecidas en la Ley de Acompañamiento en favor de las empresas eléctricas).

Aunque nada dice el Tratado al respecto, el Tribunal de Justicia de la Comunidad ha señalado que si notificado por el Estado el proyecto de Ayuda a la Comisión, ésta no se pronunciaba en el

plazo de dos meses, el Estado miembro podía considerar aprobado su proyecto de Ayuda. Ahora bien, en el supuesto de incumplimiento por parte del Estado de su obligación de comunicar el proyecto de Ayuda a la Comisión, ésta sería claramente ilegal.

Los efectos de la decisión de la Comisión por la que una Ayuda pública se declara incompatible con lo establecido en el artículo 92 varían en función de que tal Ayuda existiese o no con anterioridad a la adhesión del Estado a la Comunidad. Si la Ayuda existía antes de la referida adhesión, las mismas son perfectamente compatibles hasta tanto la Comisión no declare la incompatibilidad de las mismas con el Derecho comunitario. Por el contrario, si la Ayuda se instrumenta por el Estado con posterioridad a su adhesión, éste viene obligado a seguir el procedimiento de comunicación a la Comisión al que antes nos hemos referido. En este segundo caso, de no seguir el Estado el procedimiento, la consecuencia puede ser que la Comisión obligue al Estado a anular la Ayuda y a que éste exija la devolución de las cantidades percibidas por las empresas beneficiarias, o bien, el pago de las cantidades que, por cualquier concepto éstas hubieran venido obligado a pagar de no haber existido la Ayuda.

Concretamente, este problema se planteó en Canarias con relación a determinados beneficios fiscales reconocidos a las empresas por la Ley 19/1994 de modificación de los aspectos económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y, en particular, con la denominada Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Este beneficio fiscal era claramente constitutivo de una Ayuda de Estado de naturaleza fiscal, pues el mismo supone que se puede dotar a una Reserva hasta el 90 % del beneficio no distribuido, que queda de esta forma exento del pago del Impuesto (Sociedades o IRPF), con la obligación de que dicha Reserva se tendría que materializar en el plazo de tres años en determinadas inversiones fijadas por la Ley. La defensa del Gobierno de la Na-

ción frente a la Comisión Europea con relación a esta Ayuda, fue la de entender que el referido beneficio no había sido objeto de notificación por entender que el mismo existía con anterioridad a la incorporación de España a las Comunidades Europeas en 1986 (concepto de ayuda preexistente). Su precedente era el denominado Fondo de Previsión para Inversiones regulado por la normativa reguladora del antiguo Impuesto de Sociedades.

Hay que señalar, finalmente, que existen determinadas Ayudas públicas que sí pueden resultar compatibles con el Tratado.

En primer lugar, están aquellas Ayudas que en todo caso resultan compatibles. Son las contempladas en artículo 92, apartado 2:

Las Ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos.

Las Ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional.

Las Ayudas concedidas con la finalidad de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.

Con relación a este tipo de Ayudas, también subsiste la obligación del Estado de comunicación a la Comisión, si bien, en tales casos, la Comisión carece de facultades en cuanto a la evaluación de las mismas, puesto que éstas operan de manera automática, esto es, se aplican de pleno derecho. Respecto de la última categoría de Ayudas, es obvio que las mismas han perdido significación a partir de la reunificación alemana en 1990.

En segundo lugar, se encuentran las excepciones previstas en el apartado 3 del artículo 92. Se establece que podrán considerarse como compatibles con el mercado común:

- Las Ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo [letra a)].
- Las Ayudas destinadas a promover la realización de un proyecto importante de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro [letra b)].
- Las Ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común [letra c)].
- Las Ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio [letra d)] introducida por el Tratado de Maastricht).
- Cualquier otra categoría de Ayuda porque así lo determine el Consejo por decisión tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y tras consulta al Parlamento Europeo.

Con relación a este tipo de Ayudas, la Comisión goza de un auténtico poder discrecional a la hora de evaluar la compatibilidad de tales Ayudas con el mercado común y con los objetivos de la Comunidad. En esa evaluación, lo que se tomará prioritariamente en consideración será el interés comunitario con relación al interés nacional.

La Comisión ha publicado recientemente las directrices sobre las Ayudas de Estado de finalidad regional, esto es, los criterios por los que ésta se rige a la hora de evaluar la compatibilidad de tales Ayudas con el mercado común (DO, serie C, de 10 de marzo de 1998).

Son las Ayudas de Estado de finalidad regional (letras a) y c) del artículo 92) las que tienen especial interés para regiones como Canarias, esto es, para aquellas regiones cuyo PIB es inferior al

75 % de la media comunitaria (regiones de la letra a)). En estos supuestos, la Comisión llega incluso a autorizar, aunque siempre sobre la base de la temporalidad y el carácter decreciente de las mismas, Ayudas al funcionamiento, esto es, Ayudas que tratan de sufragar los gastos de explotación de las empresas.

#### 4. EL CÓDIGO DE CONDUCTA FISCAL

Ya hemos señalado antes que si la realización efectiva del principio de la libre circulación de mercancías conllevo articular todo un conjunto de medidas dirigidas a garantizar dicho principio (uniformización de la legislación aduanera a través de Reglamentos comunitarios; prohibición de exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduanas y de tributos de naturaleza discriminatoria; establecimiento de Ayudas de Estado que pudieran falsear el principio de libre competencia), la creación de la Unión Económica y Monetaria y la instauración de una moneda única, el Euro, se traduce en la inaplazable necesidad por parte de la Comunidad de plantearse la adopción de medidas dirigidas a controlar, armonizar, coordinar o uniformar, en su caso, las políticas tributarias realizadas por los distintos Estados miembros.

El que ello sea así, no sólo sería, por tanto, consecuencia de la necesidad de garantizar la libre circulación de los factores productivos (capitales y mano de obra), sino que se plantearía fundamentalmente a partir de la constatación de la pérdida por parte de los Estados miembros de sus competencias en cuanto a la política monetaria como instrumento clave de sus respectivas políticas económicas. Al pasar a ser la política monetaria una política común conferida al Banco Central Europeo (BCE), es evidente que los Estados tratarán de utilizar al máximo la política tributaria como instrumento de política económica, lo que sin duda podría traducirse en distorsiones de la Comunidad en su acepción de auténtica Unión Económi-

ca. Baste pensar, a título de ejemplo, en que una vez desaparecida la posibilidad por parte de los Estados miembros de atraer inversiones externas en función de utilizar las políticas de fijación de tipos de interés destinados a retribuir el capital, lo previsible es que las ventajas que se ofrezcan se articulen en el campo específicamente tributario, y, fundamentalmente, en el campo de la imposición directa que afecta a las rentas del capital y empresariales.

Son pues las apuntadas las razones que explican la necesidad de adoptar una serie de medidas dirigidas, de una parte, a lograr cierto grado de armonización en el ámbito de la imposición directa, y de otra, a lograr que el instrumento tributario no se transforme en un factor distorsionador de la competencia mediante la captación de inversiones empresariales a través del ofrecimiento de incentivos de naturaleza fiscal.

De esta forma, el día 1 de diciembre de 1997 el Consejo ECOFIN aprobó un Paquete de medidas tendentes a cubrir los objetivos antes señalados. Parte de ese Paquete serán, de una parte, las propuestas de Directivas sobre la fiscalidad del ahorro (presentada el 20 de mayo de 1998) y sobre los pagos de intereses y "royalties" entre Sociedades (presentada el 4 de marzo de 1998), y de otra parte, la aprobación de una Resolución relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

Resulta patente que en el campo de la imposición directa el Tratado no contiene un conjunto de disposiciones que permitan a la Comunidad, al igual que sucede en el ámbito de la imposición indirecta, adoptar de manera clara iniciativas de naturaleza armonizadora. Es más, y de acuerdo con el artículo 100 del Tratado, la posibilidad de adoptar Directivas dirigidas en su caso a la armonización de las disposiciones fiscales en el campo de la imposición directa, requieren de manera expresa el acuerdo unánime por el Consejo. Sin embargo, si bien la aprobación de un Código de conducta es manifestación de un compromiso político, carecien-

do el mismo de fuerza jurídica vinculante, constituiría un error interpretar esta circunstancia como una especie de invitación implícita al establecimiento de una competencia fiscal desleal entre los Estados miembros.

Por otra parte, no puede perderse de vista el hecho de que, si bien el Código de Conducta viene referido de manera especial a las medidas tributarias aplicadas por los Estados en el ámbito de la imposición sobre las empresas y el ahorro, su propia existencia es manifestación patente del deseo de la Comunidad (o tal vez sería más correcto decir del deseo de Alemania y Francia) por establecer un cierto orden en el campo de la utilización de los incentivos tributarios por parte de los Estados miembros como instrumento de captación de inversiones y de lograr la deslocalización empresarial. Precisamente por ello, a mi juicio, lo realmente relevante de la existencia del Código es lo previsto en su apartado j, en el que se recoge el compromiso por parte de la Comisión de "publicar para mediados de 1998 las directrices para la aplicación de las normas sobre Ayudas de Estado de carácter fiscal". Esto es, será preponderantemente a través de la vía prevista en el artículo 92 del Tratado (control de las Ayudas de Estado de carácter fiscal), y no a través de la vía de la armonización (Directivas), como inicialmente se tratará de lograr una mínima uniformidad en el campo de la fiscalidad directa de los países miembros que sea susceptible de distorsionar los objetivos de la Comunidad, particularmente por poner en cuestión del principio de la libre competencia.

El Código aparece estructurado en dos Anexos: el primero dedicado a la fiscalidad de las empresas y el segundo a la fiscalidad del ahorro.

En cuanto a las medidas fiscales relativas a las empresas, se califican como medidas fiscales potencialmente permisivas en particular, aquellas que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo

cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate.

A la hora de evaluar el posible carácter pernicioso de las medidas, se tomará en consideración, entre otros aspectos:

- Si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes.
- 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 medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican en el ámbito administrativo con menos rigor y sin transparencia.

Los Estados miembros se comprometen a no introducir nuevas medidas de este tipo (principio de congelación o de *stand-still*), así como a modificar tales medidas en caso de que las mismas existieran (principio de desmantelamiento o de *roll-back*).

El Código crea un Grupo de Evaluación, constituido por representantes de los Estados miembros nombrados por el Consejo, estando presente en el mismo un representante de la Comisión. El Grupo elevará sus conclusiones al ECOFIN a fin de que este delibere, y eventualmente, decida por unanimidad.

El Grupo de Evaluación fue creado en marzo de 1998, reuniéndose por vez primera en el mes de mayo de 1998, habiendo presentado su primer informe al ECOFIN el 1 de diciembre de 1998.

En este primer Informe, el Grupo se limita a recoger las situaciones presentes en los distintos Estados miembros susceptibles de ser conceptuadas como medidas comprendidas en el Código de Conducta.

Las medidas aparecen agrupadas en cinco categorías:

- Centros de coordinación, Centros de distribución y servios y sociedades hol-

ding. Se incluyen aquí los Centros de Coordinación del País Vasco y Navarra, así como las Sociedades Holding.

- Servicios financieros y compañías *off shore*. No aparece España.
- Otros sectores (transporte marítimo, aviación, films). No aparece España.
- Incentivos regionales. Se recogen los incentivos del REF, y determinadas medidas tributarias del País Vasco y Navarra.

En cuanto a las medidas fiscales relativas al ahorro, la Comisión asume el compromiso de presentar al Consejo una propuesta de Directiva sobre la fiscalidad del ahorro. En lo fundamental, dicha propuesta, presentada en el Consejo de 1 de diciembre de 1998, establece una doble propuesta: aplicar una retención en la fuente al ahorro que la Comisión propone ascienda al 20%, o alternativamente, que el país que satisface los intereses proporcione información fiscal al Estado de residencia del ahorrador sobre los rendimientos satisfechos.

## 5. LAS DIRECTRICES DE LA COMISIÓN SOBRE AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

En su Comunicación de 6 de noviembre de 1998, aprobada por el último Consejo celebrado en Viena el pasado 1 de diciembre, la Comisión ha presentado las directrices relativas a la aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado a las Ayudas de carácter fiscal que incidan sobre la fiscalidad de las empresas.

El objetivo central de las directrices es dejar patente que una ventaja fiscal constituye una Ayuda incompatible cuando resulta *específica*, esto es, cuando está dirigida a beneficiar a ciertas empresas o a ciertas producciones y se conforma como una *excepción* al régimen tributario general, o bien constituye una práctica administrativa discrecional de las autoridades tributarias:

- Establecimiento de cuotas tributarias reducidas.

- Establecimiento de exenciones tributarias.
- Sistemas de amortización acelerada.
- La renuncia a deudas fiscales contraídas.

No son medidas fiscales incompatibles las adoptadas con la finalidad de alcanzar objetivos generales de política económica:

- Las dirigidas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal
- Las dirigidas a aliviar la fiscalidad del factor trabajo (pero en la parte que se refiere a los empresarios, como es obvio)
- Las incentivadoras de la protección del medio ambiente y del fomento de la investigación y el desarrollo, formación o empleo.

Igualmente, tampoco se consideran incompatibles aquellas medidas fiscales que se consideran necesarias para el funcionamiento y eficacia del sistema tributario (p. ej., aplicación a determinadas empresas de sistemas objetivos de determinación de la base imponible), o bien, aquellas otras que estén justificada por tratarse de Ayudas de carácter regional.

Finalmente, tampoco resultan incompatibles determinadas Ayudas dirigidas a solventar los handicaps permanentes de las regiones ultraperiféricas o determinadas regiones nórdicas alejadas, como sucede con las Ayudas al transporte.

## SUMARIO

1. Introducción
2. Conceptos
3. Regiones beneficiarias
4. Regulación legal
5. Instrumentos jurídicos
6. Características
7. Finalidad
8. Tipificación
9. Tipificación

10. Poderes administrativos para el desarrollo de la ley para estos efectos de estas regiones y para otras modalidades de ayudas de carácter regional

- 10.1. Exención de impuestos
- 10.2. Desembolsamiento de dinero de carácter regional
11. Algunas cuestiones en relación con la tipificación de ayudas
  - 11.1. Características del régimen de una zona de ayuda
  - 11.2. Tipificación de ayudas dirigidas a zonas de carácter regional de las regiones de desarrollo

## 1. INTRODUCCIÓN

La legislación regionalizada por el nuevo Estatuto para lograr la autonomía económica de las Regiones y la igualdad para las competencias. Uno de esos instrumentos es el conjunto normativo que establece (26 y 70) de la Ley Orgánica 1/1981 en lo que respecta al expediente de ayudas.

El expediente de ayudas puede ser un apoyo, para lograr alguna actividad económica en el Registro y la actividad, a favor de las Regiones de las Regiones de desarrollo de la Ley Orgánica 1/1981 en lo que respecta al expediente de ayudas.

El nuevo Estatuto de autonomía para las Regiones de desarrollo de la Ley Orgánica 1/1981 en lo que respecta al expediente de ayudas.

### El nuevo Estatuto

El nuevo Estatuto de autonomía para las Regiones de desarrollo de la Ley Orgánica 1/1981 en lo que respecta al expediente de ayudas.

Wiley InterScience  
 Journal of Taxation  
 December 1981, 353-354  
 vol. 1, 2, 353