

COMISIÓN

DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 31 de octubre de 2000 relativa a las leyes españolas sobre el impuesto de sociedades

[notificada con el número C(2000) 3269]

(El texto en lengua española es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

(2001/168/CECA)

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero y, en particular, la letra c) de su artículo 4,

Vista la Decisión nº 2496/96/CECA de la Comisión, de 18 de diciembre de 1996, por la que se establecen normas comunitarias relativas a las ayudas estatales en favor de la siderurgia ⁽¹⁾ y, en particular, el apartado 5 de su artículo 6,

Después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, de conformidad con los citados artículos ⁽²⁾, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

I. PROCEDIMIENTO

- (1) Por carta de 16 de abril de 1996, la Comisión, alertada por competidores de empresas siderúrgicas españolas, requirió a las autoridades españolas para que le facilitaran información para evaluar el alcance y los efectos del artículo 34 de la Ley nº 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del impuesto sobre sociedades ⁽³⁾.
- (2) Por carta de 7 de agosto de 1997, la Comisión informó al Gobierno español de su decisión de incoar el procedimiento del apartado 5 del artículo 6 de la Decisión nº 2496/96/CECA (en lo sucesivo, «el Código de las ayudas a la siderurgia»), en relación con dicha disposición. Puesto que lo previsto en el artículo 34 de la Ley nº 43/1995 ha sido aplicado en los mismos términos por la Diputación Foral de Vizcaya [artículo 43 de la Norma Foral nº 3/1996, de 26 de junio de 1996 ⁽⁴⁾], por la Diputación Foral de Guipúzcoa [artículo 43 de la Norma Foral nº 7/1996, de 4 de julio de 1996 ⁽⁵⁾] y por la Diputación Foral de Álava [artículo 43 de la Norma Foral nº 24/1996, de 5 de julio de 1996 ⁽⁶⁾], dotadas

con competencias fiscales autónomas, se notificó a las autoridades españolas que la decisión de la Comisión de incoar el procedimiento del apartado 5 del artículo 6 del Código de las ayudas a la siderurgia abarcaba igualmente estos tres artículos.

- (3) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* ⁽⁷⁾. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre el asunto.
- (4) El Gobierno español respondió mediante carta de 13 de octubre de 1997. La Unión de Empresas Siderúrgicas (en lo sucesivo, «Unesid»), Wirtschaftsvereinigung Stahl y la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (en lo sucesivo, «CEOE») formularon sus observaciones a la Comisión mediante cartas de 27 de noviembre, 1 de diciembre y 27 de noviembre de 1997 respectivamente. España contestó a las observaciones de terceros mediante carta de 16 de marzo de 1998.

II. DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA AYUDA

- (5) El artículo 34 de la Ley nº 43/1995, titulado «Deducción por actividades de exportación», establece que la realización de actividades de exportación dará derecho a las empresas a practicar deducciones de la cuota íntegra del 25 %:
 - a) del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España;

⁽¹⁾ DO L 338 de 28.12.1996, p. 42.

⁽²⁾ DO C 329 de 31.10.1997.

⁽³⁾ BOE nº 310 de 28.12.1995.

⁽⁴⁾ BOB nº 135 de 11.7.1996.

⁽⁵⁾ BOG nº 133 de 10.7.1996 y nº 138 de 17.7.1996 (texto corregido).

⁽⁶⁾ BOTHERA nº 90 de 9.8.1996.

⁽⁷⁾ Véase la nota 2.

- b) de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos;
- c) de los gastos de apertura y prospección de mercados en el extranjero;
- d) de los gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

III. OBSERVACIONES DE LOS INTERESADOS

- (6) Tanto la CEOE como Unesid intervinieron para oponerse a la decisión de la Comisión de incoar el procedimiento, principalmente por los mismos motivos alegados por las autoridades españolas (véanse los considerandos 8 a 12). Pusieron de relieve, en especial, que las disposiciones impugnadas, contrariamente a lo que se declaraba en la decisión de incoar el procedimiento, no se proponían promover el establecimiento de sucursales de producción en el extranjero. La CEOE añadió que hay medidas similares vigentes en otros Estados miembros.
- (7) A diferencia de los otros dos interesados, Wirtschaftsvereinigung Stahl intervino para apoyar la decisión de la Comisión de incoar el procedimiento, compartiendo su evaluación de que la medida constituye ayuda estatal. Por otra parte, Wirtschaftsvereinigung Stahl alegó lo siguiente:
 - la promoción deliberada de exportaciones en beneficio de empresas españolas falsea la competencia para las empresas de otros Estados miembros, lo que infringe los principios del mercado común,
 - el Tratado CECA asume que toda ayuda nacional falsea la competencia; la letra c) de su artículo 4 prohíbe la ayuda fiscal, especialmente si está dirigida a facilitar las ventas en otros Estados miembros.

IV. COMENTARIOS DE ESPAÑA

- (8) En su respuesta a la incoación del procedimiento, el Gobierno español contestó que la norma objeto de la investigación de la Comisión tiene una larga tradición en el ordenamiento jurídico español, puesto que se ha aplicado desde que el impuesto sobre sociedades entró en vigor en 1978, con anterioridad, por tanto, a la adhesión de España a las Comunidades Europeas.
- (9) El Gobierno español formuló objeciones al análisis según el cual las medidas generales del artículo 34 de la Ley nº 43/1995 constituyen una posible ayuda a la exportación, en forma de desgravación fiscal, para la inversión llevada a cabo por acerías, y a la incoación del procedi-

miento sobre la base del artículo 4 del Tratado CECA y de la Decisión nº 2496/96/CECA, puesto que la legislación fiscal española no prevé ninguna ventaja de tipo fiscal que se refiera principal o exclusivamente a las exportaciones de las acerías.

- (10) Por otra parte, aunque se eligió la exportación como la característica que indicaba la presencia de empresas españolas en el extranjero, ésta en sí no es la finalidad de la desgravación. Por ello, la magnitud de la desgravación no depende del grado de dicha actividad y no está ligada al volumen de exportaciones.

- (11) Según el Gobierno español, el artículo 34 de la Ley nº 43/1995 debe considerarse una medida general y no puede considerarse ayuda estatal. La naturaleza general del artículo 34 debe desprenderse de los aspectos siguientes:

- i) el artículo se aplica a todos los sujetos pasivos, ya sean residentes en el territorio español o en el extranjero, en la medida en que operen a través de un establecimiento permanente; así pues, el artículo 34 trata de igual modo a residentes y no residentes en el territorio español;

- ii) se aplica a todos los sujetos pasivos independientemente del sector económico en que actúen;

- iii) se aplica de manera no discrecional; las autoridades tributarias no supervisan la concesión de la desgravación prevista en el artículo 34; son los sujetos pasivos los que la aplican directamente y las autoridades tributarias se limitan a comprobar, de manera adecuada, el cumplimiento de los requisitos fijados por la norma; por otra parte, tales controles no se llevan a cabo específicamente en relación con el artículo 34 sino, al contrario, forman parte de la supervisión general del impuesto sobre sociedades;

- iv) forma tradicionalmente parte de la filosofía impositiva en España.

- (12) Por último, el Gobierno español observa que esas mismas desgravaciones han sido aplicables al amparo de la legislación española desde que se aprobó la Ley nº 61/1978, de 27 de diciembre de 1978, del impuesto sobre sociedades⁽⁸⁾. El artículo 26 de dicha Ley, relativo a las deducciones por inversión, establece en el apartado 3 las deducciones aplicables a las empresas exportadoras virtualmente en los mismos términos que el artículo 34 de la Ley nº 43/1995. Como el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha sostenido reiteradamente, se considera que las medidas existentes son las que existían antes de la entrada en vigor del Tratado, es decir, en el caso de España, antes de la entrada en vigor del Acta de adhesión. A este respecto, y dado que fueron establecidas por ley antes de la adhesión de España a la Comunidad, las medidas fiscales de que se trata constituyen en cualquier caso medidas existentes.

⁽⁸⁾ BOE nº 312 de 30.12.1978.

V. EVALUACIÓN DE LA AYUDA

- (13) La letra c) del artículo 4 del Tratado CECA declara que las subvenciones o ayudas otorgadas por los Estados miembros se reconocen como incompatibles con el mercado común y quedan por consiguiente suprimidas y prohibidas dentro de la Comunidad. El Código de ayudas a la siderurgia prevé, en determinadas circunstancias, las únicas excepciones a esta prohibición general:
- ayudas a la investigación y al desarrollo;
 - ayudas para la protección del medio ambiente;
 - ayudas al cierre.
- (14) Procede observar que España no invoca ninguna de estas excepciones en el presente caso.
- (15) En cuanto al extremo suscitado tanto por España como por las dos partes intervinientes españolas de que la Ley en cuestión debía haberse considerado como una ayuda existente, puesto que la Ley nº 3/1995 consolida legislación vigente desde 1978, es decir, antes de que España entrara a formar parte de las Comunidades, y que, por lo tanto, la Comisión decidió erróneamente incoar el procedimiento en el presente caso, la Comisión se ve forzada a recordar que el objetivo de su decisión era la evaluación de las medidas de que se trata solamente en relación con las normas del Tratado CECA, en el que no existe la noción de ayuda existente. La letra c) del artículo 4 de dicho Tratado establece, a diferencia del artículo 87 del Tratado CE, que las subvenciones o ayudas otorgadas por los Estados se reconocen como incompatibles con el mercado común y quedarán por consiguiente suprimidas y prohibidas dentro de la Comunidad. A la luz de estas disposiciones, la Comisión considera que, al entrar a formar parte de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, cada nuevo Estado miembro debe detener la concesión de cualquier clase de ayuda otorgada hasta entonces en favor de las empresas reguladas por este Tratado. En caso contrario, toda ayuda concedida por el nuevo Estado miembro a partir de la fecha de su entrada en la Comunidad Europea del Carbón y del Acero debe considerarse incompatible con el mercado común, habida cuenta de la letra c) del artículo 4 del Tratado CECA.
- (16) Así pues, el argumento expuesto por España podría tenerse en cuenta solamente en relación con las disposiciones sobre ayudas estatales del Tratado CE. Sin embargo, la decisión de la Comisión de incoar el procedimiento no se refería a una ayuda otorgada a empresas CE. Por tanto, la argumentación de que, desde un punto de vista jurídico, la medida constituye una ayuda existente no puede ser compartida por la Comisión.
- (17) A la hora de determinar si, en el presente caso, hay que considerar el régimen de deducción fiscal como una ayuda estatal, las autoridades españolas atribuyen una importancia decisiva —al mantener que el régimen de deducciones fiscales no es una ayuda estatal— al hecho de que esta reducción fiscal es, por una parte, general y, por otra parte, directamente aplicada por las propias empresas beneficiarias sin la intervención de entes públicos. Es decir, que la aplicación práctica de esta disposición no sería discrecional de ningún organismo público.
- (18) A este respecto, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [véase la Sentencia de 23 de febrero de 1961 en el asunto 30/59: *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contra Alta Autoridad* ⁽⁹⁾] y con la práctica de la Comisión ⁽¹⁰⁾, se recuerda que con arreglo al Derecho comunitario el concepto de ayuda cubre no sólo la ayuda positiva del Estado sino también cualquier medida que exonere a una empresa de un gravamen que de otro modo tendría que soportar, con independencia de si efectivamente es aplicada directamente por las empresas beneficiarias. Por tanto, los subsidios no reembolsables, los préstamos preferenciales del Estado y las deducciones del impuesto sobre la renta o sobre sociedades, son medidas que deben considerarse ayuda estatal.
- (19) En particular, y por analogía con la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de marzo de 1994 en el asunto C-387/92: *Banco Exterior de España SA contra Ayuntamiento de Valencia* ⁽¹¹⁾, la Comisión considera que una deducción fiscal concedida a determinadas empresas constituye ayuda estatal puesto que coloca a los destinatarios en una situación económica más favorable que otros contribuyentes ⁽¹²⁾.
- (20) En cuanto a la especificidad de la subvención, procede observar que, con arreglo tanto a la práctica de la Comisión ⁽¹³⁾ como a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [véanse las sentencias de 10 de diciembre de 1969 en los asuntos acumulados 6 y 11/69: *Comisión contra Francia* ⁽¹⁴⁾ y de 7 de junio de 1988 en el asunto 57/86: *Grecia contra Comisión* ⁽¹⁵⁾], una subvención es específica y, por tanto, debe considerarse ayuda estatal en lugar de medida general, cuando la medida, aunque a primera vista pueda considerarse general en la forma, beneficie en la práctica sólo a un grupo particular de empresas. En el presente caso, en primer lugar, las medidas fiscales de que se trata, apoyan a las empresas que llevan a cabo determinadas actividades de exportación y excluyen a las empresas que no exportan, así como a los exportadores que llevan a cabo actividades de exportación no incluidas en la disposición e incluso a los exportadores que llevan a cabo en España el tipo de inversiones mencionadas en la disposición. En segundo lugar, aparte del hecho de que existan desde 1978, ni el Gobierno español ni las partes intervinientes han esgrimido razones que justifiquen que las medidas fiscales en

⁽⁹⁾ Recopilación 1961, p. 3.

⁽¹⁰⁾ Punto 10 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 (98/C 384/03) (DO C 384 de 10.12.1998, p. 3).

⁽¹¹⁾ Recopilación 1994, p. I-0877, apartado 14.

⁽¹²⁾ Punto 9 de la Comunicación 98/C 384/03 de la Comisión (véase la nota 10).

⁽¹³⁾ Puntos 13, 16 y 18 de la Comunicación 98/C 384/03 de la Comisión (véase la nota 10).

⁽¹⁴⁾ Recopilación 1969, p. 523.

⁽¹⁵⁾ Recopilación 1988, p. 2865.

cuestión son necesarias para el funcionamiento y la eficacia del sistema impositivo español⁽¹⁶⁾. En tercer lugar, aunque es cierto que la discreción de un organismo público en la aplicación de una medida contribuye a la calificación de esa medida como específica, la mera falta de discrecionalidad no convierte a la medida en general.

(21) En cuanto al hecho de que pudieran existir medidas comparables en otros Estados miembros, carece de consecuencias puesto que tales medidas podrían a su vez ser objeto de los procedimientos fijados en el Tratado CECA [véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de marzo de 1977 en el asunto 78/76: Steinike & Weinlig contra Alemania⁽¹⁷⁾].

(22) Finalmente, las partes intervinientes españolas, así como el Gobierno español, señalaron a la Comisión que las disposiciones de que se trata, contrariamente a lo declarado en la decisión de incoación del procedimiento, no tienen como finalidad promover la creación de sucursales de producción en el extranjero. Después de analizar el tenor del artículo 34 de la Ley nº 43/1995, en particular su título y su apartado 1, la Comisión concluye que la creación de sucursales de producción no se contempla específicamente en las disposiciones españolas de que se trata, excepto en la medida en que estas sucursales de producción estén relacionadas con la actividad de exportación de la empresa beneficiaria.

VI. CONCLUSIONES

(23) Del tenor de la Ley nº 43/1995 se desprende que las disposiciones de que se trata son aplicables, entre otras, a las acerías gravables en España que ejercen actividades de exportación que implican ciertas inversiones o gastos en el extranjero. Así pues, tales empresas de exportación reciben una ventaja clara: i) sobre las acerías gravables en España que no exportan, ii) sobre las acerías gravables en España que exportan, pero no efectúan tales inversiones en el extranjero (porque, por ejemplo, deciden realizar el mismo tipo de inversiones en España), y iii) sobre las acerías no gravables en España. La Comisión, por tanto, concluye que el régimen de deducción fiscal examinado, contrariamente a lo mantenido por las autoridades y por las partes intervinientes españolas, no es de aplicación general y, de hecho, es en sí mismo capaz de dar lugar a la concesión de una ayuda estatal en favor de determinadas empresas. Por lo tanto, con arreglo a las normas comunitarias, constituye una ayuda

estatal y, en la medida en que beneficia a acerías CECA, es contrario a lo dispuesto en la letra c) del artículo 4 del Tratado CECA. Además, ninguna de las exenciones fijadas en el Código de ayudas a la siderurgia es aplicable al presente caso.

(24) En cuanto a la recuperación de la ayuda, generalmente, si la Comisión considera que se ha concedido una ayuda estatal incompatible con el mercado común, requiere que el Estado miembro la recupere. Sin embargo, la Comisión no requerirá el reembolso de la ayuda si ello es contrario a un principio general de Derecho comunitario.

(25) En el presente caso, la Comisión señala que el 30 de septiembre de 1992⁽¹⁸⁾ adoptó una decisión sobre los cambios que Francia había introducido en las disposiciones fiscales que regulan los establecimientos comerciales o de servicios en el extranjero. Estos cambios implicaban la extensión de las entonces vigentes disposiciones para inversiones comerciales o de servicios en la Comunidad a las realizadas fuera de la Comunidad y la abolición de las disposiciones específicas para estas últimas. La Comisión consideró que no constituían ayuda con arreglo al apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE (actualmente artículo 87 del Tratado CE) y que facilitaban la realización del mercado común. El sistema francés anterior a 1992 preveía la posibilidad de que las empresas francesas que invirtieran en el extranjero con miras a establecer sucursales de venta o departamentos de estudio se acogieran a una exención fiscal temporal equivalente a las pérdidas sufridas por el establecimiento extranjero (si era en el interior de la Comunidad) o al importe de la inversión en el establecimiento extranjero (si era fuera de la Comunidad). Para inversiones industriales fuera de la Comunidad era preciso un acuerdo con el Ministerio y la exención fiscal podía ascender al 50 % de la inversión. En su Decisión 73/263/CEE⁽¹⁹⁾, la Comisión concluyó que este sistema fiscal era neutro en relación con la competencia y compatible con las normas sobre el Derecho de establecimiento. Este sistema es similar en sustancia al español y estaba vigente cuando España se adhirió a la CECA en 1986.

(26) La Comisión señala asimismo que, en junio de 1996, el entonces Comisario responsable de la competencia, en su respuesta, en nombre de la Comisión, a una pregunta escrita sobre el sistema español de deducción fiscal del diputado del Parlamento Europeo Raul Rosado Fernandes⁽²⁰⁾, recordó que dichas medidas habían sido notificadas por el Gobierno español con ocasión de la adhesión de España y que la Comisión nunca había formulado objeción alguna a su aplicación.

(27) Por último, la Comisión considera que la decisión de iniciar el procedimiento formal de investigación sólo supone una evaluación preliminar sobre el carácter de ayuda de la medida propuesta. La naturaleza preliminar de la evaluación fue subrayada por la Comisión en su

⁽¹⁸⁾ Comunicado de prensa de la Comisión de 30 de septiembre de 1992 (IP/92/770) y DO C 3 de 7.1.1993, p. 2 (véase, en particular, la ayuda NN 96/92 en la página 5).

⁽¹⁹⁾ Decisión relativa a las ventajas fiscales concedidas con arreglo al artículo 34 de la Ley francesa nº 65-566, de 12 de julio de 1965, así como a la circular de 24 de marzo de 1967, a las empresas francesas que crean sucursales en el extranjero (DO L 253 de 10.9.1973, p. 10).

⁽²⁰⁾ DO C 297 de 8.10.1996, p. 2.

⁽¹⁶⁾ Punto 23 de la Comunicación 98/C 384/03 (véase la nota 10).

⁽¹⁷⁾ Recopilación 1977, p. 595, apartado 24.

decisión de incoar el procedimiento en el presente caso al referirse únicamente a la probabilidad de que las medidas de que se trata constituyeran ayudas estatales. Esto queda patente en el presente caso por la duración del período que la Comisión necesitó para investigar y examinar estas medidas. Debe indicarse que España no fue responsable en absoluto de los retrasos en el procedimiento.

- (28) En este contexto, y en vista de lo anterior, la Comisión considera que incluso las empresas siderúrgicas más prudentes e informadas podían no haber previsto la calificación de las disposiciones fiscales en cuestión como ayudas estatales contrarias al artículo 4 del Tratado CECA y que podrían justificadamente alegar expectativas legítimas. Así, la Comisión considera apropiado no requerir el reembolso de las ayudas en cuestión concedidas con anterioridad a la presente Decisión.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

Toda ayuda concedida por España de conformidad con:

- a) el artículo 34 de la Ley nº 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del impuesto sobre sociedades;
- b) el artículo 43 de la Norma Foral nº 3/1996, de 26 de junio de 1996, del impuesto de sociedades, de la Diputación Foral de Vizcaya;

c) el artículo 43 de la Norma Foral nº 7/1996, de 4 de julio de 1996, del impuesto sobre sociedades, de la Diputación Foral de Guipúzcoa; o

d) el artículo 43 de la Norma Foral nº 24/1996, de 5 de julio de 1996, del impuesto sobre sociedades, de la Diputación Foral de Álava,

en favor de empresas siderúrgicas CECA establecidas en España, es incompatible con el mercado común del carbón y del acero.

Artículo 2

España adoptará sin dilación las medidas apropiadas para que las empresas siderúrgicas CECA establecidas en España no se beneficien de las ayudas contempladas en el artículo 1.

Artículo 3

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 4

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Hecho en Bruselas, el 31 de octubre de 2000.

Por la Comisión

Mario MONTI

Miembro de la Comisión