

Normativa comunitaria en ayudas de estado *versus* competencia fiscal perjudicial

 **Francisco Magraner Moreno**

Profesor Titular Derecho Financiero. Universidad de Murcia

Jorge Martín López

Doctor en Derecho



SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LA COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL EN LA UNIÓN EUROPEA. III. LAS DISPOSICIONES COMUNITARIAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO COMO INSTRUMENTO CONTRA LA COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL. IV. CONCLUSIONES.



I. Introducción

El auge del fenómeno de la competencia fiscal interestatal imperante en la actualidad dimana, en esencia, del proceso de globalización económica surgido en las postrimerías del pasado siglo. Ciertamente, la progresiva desaparición de las barreras a la libre circulación transfronteriza de producciones y capitales, corolario principal de la creciente apertura de las economías nacionales, ha engendrado una peculiar dinámica consistente en el uso por los distintos países de sus sistemas impositivos con la finalidad de captar inversiones financieras y empresariales. Así, conscientes de la indiscutible importancia que, en el vigente estadio de internacionalización, ostenta la fiscalidad en la localización de las actividades económicas, buena parte de los Estados se han mostrado proclives a configurar un clima tributario favorable que logre atraer aquéllas hacia sus correspondientes territorios.

La competencia fiscal entre Estados se caracteriza, en la praxis, por su absoluta asimetría, al circunscribir su campo de actuación a la captación de bases imponibles de naturaleza móvil, especialmente las derivadas del capital y de la actividad empresarial. De este modo, la pugna de los países por retener tales inversiones nacionales dentro de sus respectivas fronteras y ubicar en el interior de ellas las propiamente foráneas se ha concretado, básicamente, en una ingente proliferación de tratamientos impositivos privilegiados aplicables a los rendimientos empresariales y del capital. Pues bien, la reducción de ingresos tributarios que conlleva para los Estados la previsión de dichos regímenes fiscales preferentes se compensa, al objeto de mantener un elevado nivel de servicios y prestaciones públicas, con un incremento de la carga impositiva soportada por aquellas bases imponibles dotadas de una menor movilidad, entre las cuales cabe destacar las constituidas por las rentas provenientes del trabajo por cuenta ajena¹.

Por tanto, en todos aquellos supuestos en los que la competencia fiscal interestatal se traduce en el establecimiento de medidas tributarias beneficiosas para las bases imponibles intrínsecamente transferibles, en detrimento de las que no gozan de esta índole, tal fenómeno origina cuatro efectos primordiales de carácter pernicioso: primero, la denominada «degradación fiscal» o disminución generalizada de las entradas tributarias y, por ende, de los medios disponibles en orden al sostenimiento del gasto público de los Estados²; segundo, la alteración de las estructuras impositivas nacionales *i. e.*, el desplazamiento de la carga fiscal hacia las bases imponibles menos móviles, particularmente las emanadas del trabajo dependiente, lo que a su vez ocasiona un aumento de los costes laborales y, por consiguiente, de la tasa de desempleo y el menoscabo de los principios clásicos de justicia tributaria al atender únicamente los Estados, a la hora de fijar el gravamen de las diversas manifestaciones de riqueza, a la movilidad potencial de éstas³; tercero, el cercenamiento de la neutralidad fiscal y, en consecuencia, la ineficiencia en la asignación de los recursos económicos dado que la ubicación de un sector de los factores de producción acaba decidiéndose en función de parámetros estrictamente tributarios⁴; y, cuarto, la limitación del poder tributario de los Estados, al absorber el mercado una parte de la soberanía de la que son titulares para conformar sus sistemas y políticas fiscales⁵.

¹ AVI-YONAH, R. S.: *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, *Harvard Law Review*, volumen 113, número 7/2000, Harvard Law Review Association, Cambridge (Massachusetts), páginas 1627 y 1628.

² EASSON, A.: *Fiscal degradation and the inter-nation allocation of tax jurisdiction*, *EC Tax Review*, 1996-3, Kluwer, The Netherlands, página 112.

³ GARCIA DE LA CALLE, A. y SERRANO ANTON, F.: La supuesta necesidad de las medidas diseñadas contra la competencia fiscal lesiva y las iniciativas para su control, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 214/2002, Ciss, página 32; GUTMANN, D.: *Globalizzazione e giustizia tributaria*, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n.º 3/2002, Cedam, Padova, páginas 701 y siguientes.

⁴ RUBIO GUERRERO, J. J.: Presentación, en aa.vv., Cordón Ezquerro, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, páginas 11 a 13.

⁵ GARCIA PRATS, F. A.: Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 260/2001, EDESA, Madrid, páginas 547 y 548.

La OCDE, a través de su Comité de Asuntos Fiscales, ha desarrollado en los últimos años un ambicioso proyecto contra esta competencia fiscal perjudicial, cristalizando tal iniciativa, hasta el momento, en la elaboración de cuatro sucesivos informes aprobados en 1998, 2000, 2001 y 2004, respectivamente⁶ en los cuales, de un lado, se recogen no sólo los criterios identificativos de las disposiciones y prácticas tributarias lesivas, sino también determinadas recomendaciones directamente orientadas a la supresión o modificación de las mismas; y, de otro lado, se especifican tanto los regímenes tributarios preferenciales de naturaleza perniciosa existentes en los ordenamientos jurídicos de los países miembros de la organización internacional como aquellas otras jurisdicciones constitutivas de paraísos fiscales. Este plausible ejercicio de contención de la competencia fiscal perjudicial llevado a cabo por la OCDE se encuadra de manera análoga a la acción emprendida a nivel comunitario para afrontar dicho nocivo fenómeno en el marco del novedoso plan de «coordinación fiscal» desplegado, ante la patente ineficacia de las respuestas de alcance unilateral o bilateral, en la esfera internacional.

II. La competencia fiscal perjudicial en la Unión Europea

En el ámbito de la Unión Europea, la competencia fiscal perjudicial, entendida como la lucha entre los Estados miembros por la captación de capital e inversiones empresariales mediante una utilización teleológica de sus sistemas impositivos, se erige en una seria amenaza tanto para la consecución del mercado interior y el mantenimiento de la libre competencia auténticos quicios sobre los que, en definitiva, descansa el modelo económico comunitario como para el objetivo de la promoción del empleo contemplado *ex profeso* en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea⁷.

En efecto, esta clase de competencia fiscal, significada por su restricción objetiva y completa asimetría, hace peligrar, en primer lugar, el correcto funcionamiento del mercado interno comunitario, al reforzar la relevancia del elemento tributario en la radicación final de los factores de producción y las actividades económicas inherentemente transferibles; de este modo, la ordenación de tratamientos jurídico-impositivos beneficiosos destinados tan sólo a las rentas empresariales y del capital en particular, las de índole foránea interviene de forma decisiva en la localización de tales inversiones, alterándose, por ende, las corrientes ordinarias del tráfico mercantil y los flujos regulares de capital en el espacio geográfico europeo, a causa de ese uso extrafiscal del instituto jurídico tributario efectuado por los países de la Unión Europea⁸. En segundo lugar, provoca un falseamiento

⁶ *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, OCDE, París, 1998; *Towards Global Tax Co-operation Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OCDE, París, 2000; *The OECDs Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, OCDE, París, 2001; *The OECDs Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, OCDE, París, 2004.

⁷ MARTIN LOPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006 (en prensa).

⁸ TERRA, B. y WATTEL, P.: *European Tax Law*, 3ª ed., Kluwer Law International, The Hague-London-New York, 2001, páginas 146 y 147.

Normativa comunitaria en ayudas de estado / Francisco Magraner y Jorge Martín de la competencia en aquellos casos en los cuales los Estados miembros, con el propósito de estimular fiscalmente la ubicación de ciertas empresas en su correspondiente jurisdicción, otorguen ayudas de tipo tributario a las mismas; en este sentido, la concesión selectiva de dichas «ventajas fiscales» supone una quiebra del principio comunitario de libre competencia, puesto que se refuerza artificialmente la posición en el mercado de las concretas empresas receptoras frente a la del resto de sus competidores directos⁹. Y, en tercer lugar, dificulta el fomento de la contratación laboral en la UE, al implicar una traslación de la carga tributaria hacia las bases imponibles menos móviles, fundamentalmente, las generadas por el trabajo dependiente; así, esta subida de la imposición sobre el trabajo, en tanto encarece de manera considerable los costes laborales, termina repercutiendo negativamente en la creación de empleo a escala comunitaria¹⁰.

Pues bien, la Comisión, consciente tanto de la necesidad de eliminar las disposiciones tributarias perniciosas previstas en las legislaciones de los países de la UE como de las dificultades subyacentes a la armonización de la fiscalidad directa a nivel comunitario, optó por diseñar, a mediados de la pasada década de los noventa, una estrategia de «coordinación» en esta parcela de la imposición, impulsando una efectiva cooperación política entre los Estados miembros conducida y supervisada por la institución comunitaria a efectos de lograr la erradicación de las principales disfunciones del mercado interior y distorsiones de la libre competencia ocasionadas por tales medidas fiscales de contenido nocivo. De esta manera, mientras que la «armonización fiscal» presupone, *stricto sensu*, la aprobación por el Consejo de normas de naturaleza jurídica vinculante *i. e.*, «*hard law*», acarreando una limitación del poder tributario de los países de la UE, la «coordinación fiscal», al vehicularse a través de actos sin fuerza obligatoria y cuya adopción únicamente vincula a los Estados miembros desde una óptica política *i. e.*, «*soft law*», no lleva aparejada una cesión formal de sus competencias en el ámbito de la imposición directa, ya que aquellos conservan su plena capacidad normativa en este sector de la fiscalidad. Expresado en otros términos, la coordinación de los sistemas tributarios de los países de la UE comporta, a diferencia de la «armonización fiscal», que la aproximación de sus legislaciones no se efectúe mediante instrumentos de Derecho comunitario derivado de carácter vinculante, sino que, por el contrario, sean los propios Estados miembros los que se comprometan colectivamente, si bien influenciados por dicho «derecho blando»¹¹, a orientar su fiscalidad en la dirección señalada por el mismo, obteniéndose, por consiguiente, un acercamiento sutil de sus regímenes tributarios directos: en tanto la «coordinación fiscal» entraña que la actividad legislativa en la esfera de la imposición directa, aunque propuesta y controlada por la Comisión, se

⁹ GARCIA PRATS, F. A.: Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero, obra citada, páginas 548 a 550.

¹⁰ GALLO, F.: Sviluppo, occupazione e competitività, *Rassegna Tributaria*, n.º 4/1999, ETI De Agostini Professionale Spa, Roma, páginas 970 y siguientes.

¹¹ Como bien sintetiza FLORINDO GIJON, el *soft law*, o derecho blando comunitario, incluye aquellas reglas de conducta que carecen por sí mismas de fuerza legal vinculante, pero que presentan caracteres propios del Derecho y que, a través del orden jurídico comunitario, pretenden influir efectivamente en la conducta de los Estados miembros, instituciones y personas, a pesar de no establecer derechos y obligaciones para las mismas (El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de ayudas estatales, *Crónica Tributaria* número 109/2003, página 104). Véase también WELLENS, K. C. y BORCHARDT, G. M.: Soft law in European Community Law, en *European Law Review*, octubre 1989, página 267; y ALONSO GARCIA, R.: El Soft Law comunitario, en *Revista de Administración Pública*, número 154, Enero-abril 2001, página 63.

Normativa comunitaria en ayudas de estado / Francisco Magraner y Jorge Martín realice en puridad por los Estados miembros, la receptividad de éstos ante tales iniciativas comunitarias deviene mayor, dado que, por una parte, no capitidisminuye su soberanía tributaria y, por otra parte, cohonesta perfectamente con el principio de subsidiariedad proclamado en el art. 5 del TCE¹².

Así, el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, adoptado el 1 de diciembre de 1997 en virtud de Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo¹³, constituye el exponente capital de esta táctica de «coordinación fiscal».

Ciertamente, se trata de un acto de carácter híbrido comunitario e internacional y naturaleza jurídica no vinculante escapando cualesquiera incumplimientos de sus disposiciones, por consiguiente, al control jurisdiccional del Tribunal de Luxemburgo merced al cual los países de la UE se comprometieron políticamente a combatir la competencia fiscal perjudicial.

En este orden de ideas, el «Código de Conducta» perfila, de un lado, el concepto de medida fiscal perniciosa, abarcando el mismo, de conformidad con sus letras *A* y *B*, todas aquellas normas o prácticas que impliquen un nivel impositivo efectivo inferior incluido el tipo cero al ordinariamente previsto en el Estado miembro en cuestión e influyan significativamente en la radicación de la actividad empresarial en su territorio.

A fortiori, la letra *B* del Código enumera cinco rasgos distintivos de la índole lesiva de una medida tributaria: primero, «si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes»; segundo, «si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional»; tercero, «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»; cuarto, «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, concretamente a las normas acordadas por la OCDE»; y, quinto, «si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia».

Adviértase, pues, que la nocividad de una medida fiscal se anuda inseparablemente al hecho de que ésta conlleve para su destinatario un grado de tributación menor del exigido de forma ordinaria en el Estado miembro, por lo que los regímenes societarios generales de los países de la UE pese a que de ellos resulte una imposición acusadamente baja susceptible de atraer hacia el interior de sus

¹² MARTIN LOPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, obra citada.

¹³ *Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal*, publicadas en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas n.º C 2, de 6 de enero de 1998. La Resolución por la que se aprueba el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas se encuentra en el Anexo 1 de dichas conclusiones.

Normativa comunitaria en ayudas de estado / Francisco Magraner y Jorge Martín
fronteras inversiones empresariales en ningún caso se verán afectados por el «Código de Conducta», cuya eficacia contra el fenómeno de la competencia fiscal perjudicial queda, en consecuencia, materialmente cercenada¹⁴.

De otro lado, el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas plasma, en sus letras C y D, el doble compromiso contraído por los Estados miembros con el objeto de contrarrestar la competencia fiscal perjudicial en el ámbito comunitario. Así, por medio de este producto de «soft law» los países de la UE convinieron tanto en no implementar nuevas medidas fiscales perniciosas y respetar los principios proclamados por el Código a la hora de elaborar sus políticas impositivas cláusula «*standstill*» o de mantenimiento del *statu quo* como en revisar las disposiciones tributarias vigentes en sus respectivos ordenamientos jurídicos a la luz de los criterios expuestos en el «Código de Conducta» y reformar o derogar las que, con arreglo al mismo, fueran calificables como lesivas cláusula «*rollback*» o de desmantelamiento.

A este último efecto se creó *ex novo* un grupo de trabajo, compuesto por un representante de la Comisión y de cada Estado miembro *i. e.*, el acuñado «Grupo del Código de Conducta» o, simplemente, «Grupo Primarolo», el cual declaró como perniciosas, en el informe presentado al Consejo ECOFIN de 29 de noviembre de 1999¹⁵, un total de sesenta y seis medidas fiscales, acordándose formalmente su remoción, *in fine*, en la sesión del Consejo ECOFIN celebrada en Luxemburgo el 3 de junio de 2003¹⁶, de modo simultáneo a la aprobación de las Directivas sobre la fiscalidad del ahorro y sobre la fiscalidad de intereses y cánones.

Ahora bien, el ingreso oficial en la Unión Europea, el 1 de mayo de 2004, de diez nuevos Estados Chipre, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Polonia y República Checa-, se erige en caldo de cultivo para el rebrote del fenómeno de la competencia fiscal perjudicial, a pesar de la asunción por parte de aquellos de las obligaciones derivadas de la aprobación del conjunto de los elementos integrantes del denominado «paquete fiscal» *i. e.*, tanto las Directivas sobre la fiscalidad del ahorro y sobre la fiscalidad de intereses y cánones como el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

Ciertamente, en el específico campo de la imposición societaria, la adaptación de las legislaciones tributarias de los nuevos Estados miembros a las previsiones del «Código de Conducta» no parece disipar el riesgo de que aquellos logren, por medio del mecanismo tributario, conducir hacia el interior de sus respectivas fronteras inversiones empresariales. En este sentido, no cabe desconocer que la letra B del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas únicamente califica como perniciosas aquellas medidas tributarias que acarreen una disminución considerable de la carga impositiva habitualmente exigible en el Estado miembro adoptante de la misma, permitiendo,

¹⁴ VANISTENDAEL, F.: Fiscal support measures and harmful tax competition, *EC Tax Review*, 2000-3, Kluwer, Netherlands, página 161.

¹⁵ Documento nº SN 4901/99, hecho público por decisión del Consejo Ecofin de 28 de febrero de 2000.

¹⁶ Véase el comunicado de prensa del Consejo de la Unión Europea de 3 de junio de 2003, documento número 9844/03.

Normativa comunitaria en ayudas de estado / Francisco Magraner y Jorge Martín
 por tanto, el establecimiento de regímenes fiscales societarios generales que lleven aparejada una tributación global significativamente reducida, aun cuando ésta pueda causar *deslocalizaciones* de la actividad empresarial.

Pues bien, téngase en cuenta que la ordenación de tipos de gravamen reducidos en el impuesto sobre sociedades constituye, en la praxis, un denominador común a buena parte de los nuevos Estados miembros; así, a modo de ejemplo, Estonia tan sólo sujeta a gravamen los beneficios empresariales efectivamente distribuidos, mientras que Chipre regula una alícuota básica del 10% (adicionalmente se aplica un 5% para las bases imponibles superiores a 1,7 millones de euros), Letonia y Lituania del 15%, Hungría del 16% y Polonia y Eslovaquia del 19%.

A modo ilustrativo indicamos a continuación los tipos nominales de gravamen vigentes para el ejercicio 2006 en el Impuesto sobre Sociedades de los países integrantes de la Unión Europea, son los siguientes¹⁷ :

País	%
Alemania.....	38,9
Austria.....	25,0
Bélgica.....	34,0
Chipre.....	10,0 - 15,0
Dinamarca.....	28,0
Eslovenia.....	25,0
España.....	35,0
Estonia.....	22,0
Finlandia.....	26,0
Francia.....	35,0
Grecia.....	29,0
Holanda.....	30,5
Hungría.....	16,0
Irlanda.....	12,5
Italia.....	38,3
Letonia.....	15,0
Lituania.....	15,0
Luxemburgo.....	30,4
Malta.....	35,0
Polonia.....	19,0
Portugal.....	22,5
Reino Unido.....	30,0
República Checa.....	24,0
República Eslovaca.....	19,0
Suecia.....	28,0

¹⁷ Fuente: SCHRATZENSTALLER, M.: Company Tax Competition and Co-ordination in an Enlarged EU, October, 2005, www.u-bourgogne.fr/CEMF; y, www.worldwide-tax.com.

En consecuencia, ante la ausencia de normas jurídicas comunitarias que impongan a los países con un bajo tipo de gravamen, un incremento del mismo de sus correspondientes impuestos sobre sociedades, hace que aquellos se transformen, *de facto*, en atractivas ubicaciones para la actividad e inversión empresarial y, por ende, en potenciales núcleos de competencia fiscal perjudicial¹⁸.

III. Las disposiciones comunitarias sobre ayudas de estado como instrumento contra la competencia fiscal perjudicial

Si bien la proyección de los preceptos del TCE sobre ayudas de Estado a la esfera tributaria había sido tempranamente admitida por la Comisión y el Tribunal de Luxemburgo reconociendo ambas instituciones comunitarias, a partir de la pasada década de los sesenta, que las ventajas públicas concedidas bajo forma fiscal también podían incurrir en la incompatibilidad sancionada por el artículo 87, apartado primero, del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea¹⁹, la adopción del «Código de Conducta» supuso atribuir a dicha disciplina un papel capital en la acción de contención de la competencia fiscal perjudicial desplegada en el seno de la UE, al encomendar a la Comisión que evaluara, con arreglo a la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales jurídicamente vinculante y cuya vulneración, en tanto integrante del Derecho comunitario primario, deviene controlable en sede jurisdiccional por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, aquellas medidas fiscales perniciosas consistentes en la concesión selectiva de tratamientos tributarios preferenciales a empresas determinadas, al objeto de impedir que los Estados miembros continúen utilizando sus sistemas tributarios para captar actividad e inversiones empresariales²⁰.

Así, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y la práctica de la Comisión destacando sobremanera su Comunicación relativa a las ayudas de Estado de naturaleza fiscal²¹, la incompatibilidad de una disposición tributaria a la luz del art. 87.1 del TCE precisa, en esencia, que ésta confiera un beneficio de contenido económico circunscrito a empresas específicas esto es, selectivo, financiado mediante fondos públicos y susceptible de distorsionar la competencia e incidir en el comercio comunitario.

¹⁸ MARTIN LOPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, obra citada.

¹⁹ Recuérdese que, de conformidad con lo dispuesto en dicho precepto, salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas.

²⁰ *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas*, letra J.

²¹ COMISIÓN EUROPEA: *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* (publicada en el DOCE n.º C 384, de 10 de diciembre de 1998).

La medida fiscal ha de suponer, pues, una minoración del nivel impositivo comúnmente soportado por las empresas destinatarias, comportando, por ende, una mejora de su situación financiera. En este sentido, la Comunicación de la Comisión sobre las ayudas estatales de carácter fiscal refiere las tres vías principales a través de las cuales cabe disminuir la tributación final de una empresa: primera, la reducción o bonificación en la base imponible del impuesto; segunda, la deducción sobre la cuota del impuesto; y, tercera, el aplazamiento o la anulación de la deuda fiscal²².

Adviértase, en este orden de ideas, que toda concesión de un tratamiento impositivo privilegiado conlleva, de suyo, un decrecimiento de los ingresos fiscales del Estado, lo que equivale a un consumo directo de recursos públicos. Igualmente, resulta indiferente, de un lado, que la ayuda fiscal se conceda por el Estado central o por los distintos entes territoriales en que se vertebran buena parte de los países de la UE; y, de otro lado, que aquélla se regule en una norma jurídica o simplemente provenga de una decisión administrativa²³.

A *fortiori*, la medida tributaria debe ser selectiva y favorecer exclusivamente a empresas concretas, conllevando una ventaja para éstas al fortalecer su posición en el mercado con respecto a las que no reciben ese tratamiento impositivo preferente²⁴. En otras palabras, las ayudas tributarias incompatibles ex art. 87.1 del Tratado se identifican con aquellas desviaciones del régimen tributario ordinario vigente en un determinado Estado miembro que benefician, de manera selectiva, a ciertas empresas: la selectividad de una disposición tributaria se anuda, por consiguiente, a que ésta contemple para empresas específicas un tratamiento fiscal menos gravoso del habitualmente ordenado en el Estado miembro, denotando, en definitiva, una separación de la disciplina tributaria común²⁵.

De este modo, solamente las medidas fiscales de carácter general éstas son, las abiertas al conjunto de empresas que operan en el territorio del Estado miembro, es decir, dirigidas uniformemente a cualesquiera actividades y agentes económicos quedan fuera del campo de actuación del art. 87.1 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea²⁶.

²² COMISIÓN EUROPEA: *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*, obra citada, apartado 9.

²³ COMISIÓN EUROPEA: *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*, obra citada, apartado 10.

²⁴ COMISIÓN EUROPEA: *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*, obra citada, apartado 12.

²⁵ FICHERA, F.: *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, vol. 57, n.º 1/1998, Giuffrè, Milano, página 108; SCHÖN, W.: *Taxation and State Aid Law in the European Union*, *Common Market Law Review*, vol. 36, n.º 5/1999, Londres, página 924; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE*, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196/2001, Ciss, página 91.

²⁶ COMISIÓN EUROPEA: *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*, obra citada, apartado 13.

Además, la incompatibilidad de las ayudas estatales recogida en este precepto ha sido expandida mediante la conformación del criterio de la selectividad *de facto*, de tal modo que una disposición reguladora de un tratamiento tributario beneficioso no restringido, *prima facie*, a empresas específicas se presume de hecho selectiva y, en consecuencia, incompatible sobre la base del art. 87.1 del TCE cuando la administración tributaria goce de discrecionalidad para su aplicación o se exija normativamente el cumplimiento de requisitos que limiten el disfrute del beneficio a ciertas empresas²⁷.

No obstante, las medidas fiscales que se aparten de la disciplina tributaria común y generen una disminución de la carga impositiva para sus destinatarios, no reúnen el elemento de la selectividad y, por ende, no constituirán ayudas estatales incompatibles con arreglo al art. 87.1 del Tratado cuando aparezcan justificadas «por la naturaleza o economía del sistema fiscal», esto es, en aquellos casos en que respondan a los principios basilares sobre los que descansa el sistema financiero y tributario de ese Estado miembro en particular²⁸.

Finalmente, tanto la competencia como los intercambios intracomunitarios se estiman afectados cuando la empresa perceptora de la «ventaja fiscal» lleve a cabo una actividad económica objeto de comercio y abierta a la competencia en el mercado interior: dado que la ayuda fiscal acarrea una mejora del estado financiero de las empresas destinatarias, se entiende que aquélla provoca, asimismo, una repercusión en el tráfico comercial entre los Estados miembros y en la competencia²⁹.

Así, al no precisarse una incidencia en el comercio comunitario ni un falseamiento de la competencia reales y efectivos, parece que si el tratamiento jurídico-impositivo beneficioso ostenta un carácter selectivo *i. e.*, se confiere tan sólo a parte de las empresas que pugnan en el mercado por ofertar productos o prestar servicios similares, incrementando su competitividad con relación al resto resultará automáticamente incompatible a la luz del art. 87.1 del TCE; en otras palabras, una norma tributaria que favorezca exclusivamente a empresas específicas ocasionará, merced a dicha selectividad, una potencial distorsión de los intercambios intracomunitarios y de la competencia.

²⁷ COMISIÓN EUROPEA: *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*, obra citada, apartados 21 y 22.

²⁸ COMISIÓN EUROPEA: *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*, obra citada, apartado 16.

²⁹ COMISIÓN EUROPEA: *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*, obra citada, apartado 11.

IV. Conclusiones

Los preceptos de TCE en materia de ayudas estatales constituyen el instrumento de mayor utilidad disponible a nivel comunitario para contrarrestar la competencia fiscal perjudicial en el sector de la imposición empresarial, dadas las acerbadas reticencias de los países de la Unión Europea a armonizar todos aquellos aspectos de esta parcela de la fiscalidad directa que obstaculizan el correcto funcionamiento del mercado interior europeo. No obstante, la disciplina comunitaria sobre ayudas de Estado presenta notables limitaciones a la hora de afrontar este nocivo fenómeno, ya que solamente incurren en la incompatibilidad establecida en el art. 87.1 del Tratado las «ayudas fiscales selectivas», es decir, aquellos tratamientos jurídico-tributarios que, suponiendo una excepción al régimen impositivo ordinario vigente en el Estado miembro, benefician a empresas concretas: las medidas fiscales generales, cuya aptitud para captar actividades e inversiones empresariales resulta innegable, permanecen al margen del ámbito de aplicación de dicho precepto.

El avance en la «integración positiva» o, expresado sin mayores ambages, en la armonización comunitaria de la imposición directa de los países de la UE y, en especial, de su fiscalidad societaria se erige, pues, en la vía correcta para subsanar eficazmente las disfunciones del mercado interior ocasionadas por la competencia fiscal perjudicial, en tanto la «integración negativa» que el Tribunal de Luxemburgo y la Comisión vienen realizando a través de la aplicación de las disposiciones sobre ayudas de Estado contenidas en el TCE tan sólo logra atajar parcialmente dicho pernicioso fenómeno. Sin embargo, la ausencia de una apropiada armonización de la fiscalidad directa a nivel comunitario y, por ende, el problema de la competencia fiscal perjudicial subsistirá, lamentablemente, hasta que los Estados miembros no se conciencien de la necesidad de aproximar sus legislaciones tributarias y sustituyan la regla de la unanimidad que rige la adopción de normas en la esfera impositiva por un adecuado sistema de mayorías.

