

LOS INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+i Y SU ADECUACIÓN AL DERECHO COMUNITARIO: EJEMPLOS RECIENTES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL

FRANCISCO JOSÉ NOCETE CORREA

*Doctor en Derecho Tributario Europeo.
Universidad de Castilla-La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales*

Extracto:

EL análisis de la adecuación al Derecho comunitario realizado por el TJCE y la Comisión Europea respecto de dos medidas concretas establecidas en los artículos 35 y 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para fomentar la realización de actividades de investigación y desarrollo constituyen un buen pretexto para analizar el contenido sustantivo de los incentivos fiscales establecidos en los mismos y de los problemas de carácter comunitario que pudieran presentar, así como examinar la actuación desarrollada por las instituciones comunitarias en el sector de la fiscalidad directa a través de los procedimientos de infracción y la normativa vigente en materia de ayudas de Estado.

El objetivo de este trabajo es el de manifestar cómo esa actuación desarrollada en el ámbito de la «armonización negativa» ha producido un cambio en la forma de proceder del legislador español al diseñar su política fiscal en el sector de la fiscalidad directa.

Palabras clave: fiscalidad directa, incentivos fiscales, procedimiento de infracción, ayudas de Estado e investigación y desarrollo.

Sumario

- I. Introducción: los límites comunitarios a la política fiscal de los Estados miembros.
- II. La política de investigación, desarrollo e innovación tecnológica en la Unión Europea.
- III. La deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y la sentencia del TJCE en el asunto C-248/06.
- IV. La reducción de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles.
- V. Conclusiones.

NOTA: Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación «Últimas tendencias en la lucha contra el fraude fiscal: perspectivas de Derecho interno, comparado y comunitario», dirigido por el profesor Dr. don Miguel Ángel COLLADO YURRITA, financiado por la Consejería de Educación y Ciencia de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, dentro del Plan Regional de Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación de Castilla-La Mancha (PCI08-0119).

I. INTRODUCCIÓN: LOS LÍMITES COMUNITARIOS A LA POLÍTICA FISCAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS

Aunque la integración real del mercado interior únicamente será posible cuando se logre una armonización de los sistemas tributarios que incluya también a los impuestos directos ¹, en el estado actual del Derecho comunitario el sector de la imposición directa continúa siendo un ámbito reservado a la exclusiva competencia de los Estados miembros. La inexistencia en el Tratado de la Comunidad Europea de un precepto que prevea de forma expresa la necesidad de proceder a la armonización de la fiscalidad directa y la consideración del principio de atribución de competencias como el único elemento delimitador del ámbito de actuación de la Comunidad han restringido las posibilidades de intervención en esta materia al desarrollo de una mera labor de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que puedan incidir directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.

Este restringido campo de actuación reconocido a las instituciones comunitarias en el sector de la fiscalidad directa se explica por la tradicional consideración de la menor incidencia que el mismo presenta respecto al funcionamiento del mercado, así como por la resistencia ejercida por los Estados miembros, cuya negación sistemática a la cesión de competencias en una materia tan ligada a la noción de soberanía, ha conducido a una situación donde la insuficiencia de las medidas positivas adoptadas a nivel comunitario, favorecida por la exigencia de unanimidad impuesta por el artículo 94 TCE para la adopción de instrumentos normativos, se conjuga con la constatación, cada vez más evidente, de que ciertos aspectos de las normativas nacionales que regulan el sector de la imposición directa perjudican de una manera efectiva la realización del mercado interior.

Frente a esta insuficiencia de la actuación positiva, han sido dos instituciones comunitarias, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la Comisión Europea, las que han asumido una importante labor de control de la adecuación de las normativas tributarias nacionales en materia de fiscalidad directa al ordenamiento comunitario, bien mediante su confrontación con los principios

¹ *Vid., per omnia*, UCKMAR, V.: «Tratados internacionales en materia tributaria», en AMATUCCI, A. (Dir.): *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2001, pág. 742.

de no discriminación y no restricción de las libertades comunitarias ², bien mediante el análisis de una determinada normativa interna conforme al procedimiento específicamente establecido para el control de las medidas que pudieran constituir ayudas de Estado ³.

Ha sido en el desarrollo de esta labor de control donde el TJCE ha acuñado un argumento que se ha convertido ya en una cláusula de estilo presente en la práctica totalidad de las sentencias dictadas sobre aspectos relacionados con la fiscalidad directa y en la máxima expresión de la denominada «*armonización negativa*», según la cual «[...] aunque, en el estado actual del Derecho comunitario, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario [...]» ⁴.

A pesar de que la afirmación que acabamos de transcribir resulta sobradamente conocida, no resulta ser menos cierto que algunos Estados miembros no le han concedido la trascendencia práctica que realmente reviste hasta que han sido sus propios sistemas tributarios nacionales los que se han visto sometidos a ese juicio de adecuación al Derecho comunitario. El caso español resulta bastante significativo a este respecto, pues no parece haber sido sino hasta las recientes actuaciones desarrolladas por la Comisión Europea mediante la apertura de determinados procedimientos de infracción y expedientes de ayudas de Estado en los que se denunciaba la incompatibilidad con el Derecho comunitario de ciertas medidas contempladas en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ⁵, cuando el legislador español ha tomado conciencia del verdadero impacto que esta labor de control desarrollada por las instituciones comunitarias puede suponer en el diseño de su política fiscal.

Mediante el presente trabajo no pretendemos sino destacar cómo esa actuación de las instituciones comunitarias parece haber inducido a un cambio en el modo de proceder del legislador español al establecer determinados incentivos fiscales en el sector de la fiscalidad directa, un cambio que, en nuestra opinión, resulta especialmente significativo a la luz de dos supuestos concretos relacionados

² Labor desarrollada tanto por el TJCE, al enjuiciar los asuntos que son sometidos a su jurisdicción, como por la propia Comisión Europea, al proceder a la apertura del correspondiente procedimiento de infracción ante vulneraciones concretas del ordenamiento comunitario por parte de los Estados miembros.

³ Labor encomendada a la Comisión conforme a lo establecido en los artículos 87 y 88 TCE.

⁴ Esta afirmación, realizada por primera vez en la STJCE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, asunto C-279/93 (apartado vigésimo primero), ha sido reiterada, entre otras, en las sentencias del TJCE de 11 de agosto de 1995, *Wielocx*, asunto C-80/94; de 27 de junio de 1996, *Asscher*, asunto C-107/94; de 28 de abril de 1998, *SAFIR*, asunto C-118/96; de 16 de julio de 1998, *Imperial Chemical Industries*, asunto C-264/96; de 29 de abril de 1999, *Royal Bank Of Scotland*, asunto C-311/97; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, asunto C-391/97; de 13 de abril de 2000, *Baars*, asunto C-251/98.

⁵ Por citar solo los más recientes podemos referirnos la denuncia formulada ante el TJCE por el tratamiento fiscal beneficioso otorgado a los premios de lotería cuando estos son organizados por determinados organismos o entidades españolas (Nota de prensa IP/07/1030, de 6 de julio de 2007), la declaración como ayuda de Estado de la deducción por actividades exportadoras [Decisión de la Comisión SG (2006) 444 final, de 22 de marzo de 2006, respecto de la ayuda de Estado n.º E 22/2004] o la apertura de un procedimiento formal de investigación respecto a la medida que permite la deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero manifestado por la adquisición de participaciones en entidades extranjeras [Decisión de apertura C (2007) 4321 final, de 10 de octubre de 2007, respecto de la ayuda de Estado C 45/07, publicada en DOUE C 311, de 21 de diciembre de 2007].

con los incentivos fiscales que se establecen en el Impuesto sobre Sociedades español con la finalidad de favorecer la actividad de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i) cuya adecuación al ordenamiento comunitario ha sido recientemente analizada mediante cauces procedimentales diversos.

II. LA POLÍTICA DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA EN LA UNIÓN EUROPEA

El artículo 3.1 n) TCE alude al fomento de la investigación y el desarrollo tecnológico como una de las acciones que deberá ejecutar la Comunidad para alcanzar sus fines, mención que se concreta en el Título XVIII (arts. 163 a 173 TCE), que bajo la rúbrica *Investigación y desarrollo tecnológico*, establece las acciones que deberán ejecutar tanto la Comunidad como los Estados miembros para fortalecer las bases científicas y tecnológicas de su industria y favorecer el desarrollo de la competitividad internacional, para lo cual prevé el establecimiento de un programa marco plurianual en el que se incluyan el conjunto de las acciones a desarrollar por la Comunidad ⁶.

Uno de los objetivos expresamente mencionados en el artículo 163.2 TCE es el de «...permitir a las empresas la plena utilización de las potencialidades del mercado interior, en particular por medio de la apertura de la contratación pública nacional, la definición de normas comunes y la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación», por lo que ya en el propio Tratado se hace referencia a la importancia de la fiscalidad en la elaboración de la política de I+D+i, aunque fuera desde una perspectiva negativa, contemplándola como uno de los factores que podrían crear restricciones en el mercado interior.

En la actualidad, la política de fomento y mejora de la investigación y el desarrollo constituye uno de los objetivos reconocidos en la *Estrategia de Lisboa* ⁷, así como en multitud de documentos de las instituciones comunitarias, como en la Comunicación al Consejo Europeo de primavera «Trabajando juntos por el crecimiento y el empleo. Relanzamiento de la estrategia de Lisboa», donde se proponía una revisión del marco vigente en materia de ayudas estatales para la I+D+i que previera la posibilidad de conceder una ayuda pública siempre que tuviera repercusiones positivas importantes para el conjunto de la sociedad y no falseara la competencia ⁸.

La importancia de la política fiscal de los Estados miembros como uno de los instrumentos que pueden favorecer la realización de actividades de I+D+i también ha sido valorada por las instituciones comunitarias, tal y como se manifiesta en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social «Hacia una utilización más eficaz de los incen-

⁶ Para un estudio en mayor profundidad del contenido y los objetivos de estos programas marco plurianuales en materia de investigación y desarrollo nos remitimos al excelente trabajo de ALONSO MURILLO, F.: *Deducciones fiscales a la I+D+i*, Fundación para el Desarrollo de la Ciencia y la Tecnología en Extremadura (FUNDECYT), 2005, pág. 40 y siguientes.

⁷ Así se conoce a la estrategia comunitaria de renovación económica, social y medioambiental que, con una duración de diez años, se puso en marcha en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en marzo del año 2000.

⁸ COM (2005) 24 final, de 2 de febrero de 2005, pág. 24.

tivos fiscales a la I+D»⁹, donde, tras reconocer el esfuerzo realizado por muchos Estados miembros para conceder un trato fiscal más favorable a la I+D+i, advierte de las dificultades que pueden derivarse como consecuencia de la creciente diversidad de los incentivos fiscales aprobados por los Estados miembros y las condiciones para disfrutar de los mismos, en tanto pueden generar obstáculos de carácter transfronterizo. En definitiva, mediante esta Comunicación, la Comisión centra su atención en los dos problemas que pueden presentar los incentivos establecidos por los Estados miembros para favorecer la actividad de I+D+i, como serían las restricciones de carácter territorial y la compatibilidad con las normas sobre ayudas estatales, dificultades que, como veremos a continuación, suelen plantearse con relativa frecuencia.

III. LA DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA Y LA SENTENCIA DEL TJCE EN EL ASUNTO C-248/06

El primero de los incentivos a la I+D+i al que nos vamos a referir es el contemplado en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹⁰ (en adelante TRLIS), precepto en el que se establece un régimen de deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades para los gastos correspondientes a actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica que, en lo que a nosotros interesa¹¹, otorga un diferente tratamiento fiscal en función de que dichos gastos fueran realizados en España o en el extranjero, en virtud del cual:

- Los gastos en I+D+i correspondientes a actividades realizadas en el exterior no podrán sobrepasar el 25% del importe total invertido, debiendo efectuarse en España la actividad principal de investigación y desarrollo.
- Se excluye la posibilidad de deducir los gastos en I+D+i en los que se hubiera incurrido al subcontratar a otra entidad para la realización de las actividades de investigación y desarrollo fuera del territorio nacional.
- Se establece un porcentaje de deducción adicional respecto de los gastos en los que se haya incurrido al contratar la realización de las actividades de investigación y desarrollo¹² con universidades y organismos públicos reconocidos y registrados conforme a la legislación española.

⁹ COM (2006) 728 final, de 22 de noviembre de 2006.

¹⁰ Aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

¹¹ En la medida en que mediante el presente trabajo pretendemos abordar aquellos aspectos de la deducción establecida en el artículo 35 TRLIS con relevancia comunitaria, no incidiremos en el análisis terminológico de los conceptos de «investigación», «desarrollo» e «innovación tecnológica», cuestión que presenta una indudable trascendencia práctica y cuya delimitación, además de suscitar un interesante debate doctrinal, ha sido abordada por los órganos jurisdiccionales y administrativos españoles. En este sentido, véase CHECA GONZÁLEZ, C.: «IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica», *Quincena Fiscal*, número 8/2008, pág. 1 y ss. de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es); ALONSO MURILLO, F.: *Deducciones fiscales...*, *op. cit.*, pág. 50 y ss.

¹² Este porcentaje de deducción adicional no resulta aplicable respecto de los gastos incurridos por la realización de actividades de innovación tecnológica.

Considerando que el régimen descrito suponía una vulneración a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, la Comisión Europea envió a España una solicitud formal ¹³ para que procediera a la modificación de la normativa discriminatoria, petición que, no siendo atendida por el Gobierno de España, motivó que la Comisión interpusiera un recurso ante el TJCE ¹⁴, que ha sido resuelto mediante sentencia de 13 de marzo de 2008, dictada en el asunto C-248/06.

En dicha sentencia, el Tribunal de Luxemburgo estima las alegaciones de la Comisión, declarando que el artículo 35 TRLIS establece un régimen fiscal más favorable para las empresas que incurran en gastos por la realización o subcontratación de actividades de I+D+i en territorio nacional respecto de aquellas otras que realicen dichas actividades en establecimientos secundarios situados en otro Estado miembro o subcontraten la realización de tales actividades con entidades que procederían a su ejecución fuera del territorio nacional, disuadiendo, al mismo tiempo, a las empresas de los demás Estados miembros de la Unión Europea y de la Asociación Europea de Libre Comercio a abrir establecimientos secundarios en España, pues estos no disfrutarían de este régimen fiscal favorable en la medida en que los gastos correspondientes a las actividades de I+D+i se efectuarían con mayor probabilidad en el lugar de establecimiento principal de la empresa.

A juicio del TJCE, este régimen fiscal discriminatorio constituye una vulneración evidente de las libertades de establecimiento y libre prestación de servicios, que se ven agravadas por el hecho de que se establezca un porcentaje adicional de deducción que solo podrá aplicarse cuando la ejecución de la actividad de investigación y desarrollo sea encomendada a un centro de innovación y tecnología que se encuentre reconocido y registrado conforme a la legislación española, sin contemplar la posibilidad de aplicar esta medida a los centros que hayan obtenido un reconocimiento similar conforme a la legislación de otros Estados miembros.

Así pues, según se desprende de esta sentencia y de la jurisprudencia anterior del propio TJCE, los incentivos fiscales que pretendan favorecer la actividad de I+D+i:

- No podrán estar reservados de manera exclusiva a los gastos efectuados en el territorio del Estado miembro que los establezca, so pena de incurrir en una vulneración del principio de libertad de establecimiento ¹⁵.
- No podrán establecer una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación del servicio, pues ello supondría una vulneración de la libre prestación de servicios ¹⁶.

Asimismo, esta sentencia viene a confirmar la postura adoptada por la Comisión en la Comunicación «Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D», en la que señalaba

¹³ Nota de prensa IP/05/933, de 14 de julio de 2005.

¹⁴ Recurso por incumplimiento interpuesto con fecha 2 de junio de 2006, publicado en DOUE C 178, de 29/07/2006, pág. 26.

¹⁵ Sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2007, *Comisión/Alemania*, asunto C-318/05 (apartados 116 y 117).

¹⁶ Sentencias del TJCE de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, asunto C-55/98 (apartado 21); y de 10 de marzo de 2005, *Laboratorios Fournier*, asunto C-39/04 (apartados 15 y 16).

las restricciones territoriales que pudieran establecerse al disfrute de estos incentivos como una de las cuestiones que plantearía mayores problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario, al tiempo que, con la finalidad de que las entidades públicas equivalentes establecidas en otros Estados miembros fueran tratadas del mismo modo que las nacionales, evitando que pudieran llegar a producirse situaciones discriminatorias en los supuestos de subcontratación transfronteriza, ponía a disposición de los Estados miembros una lista de entidades públicas establecidas en la Unión Europea que desarrollan actividades de I+D+i ¹⁷.

Este último podría haber sido uno de los mecanismos utilizados por la Administración española para garantizar la fiabilidad y seriedad de los centros de investigación establecidos en otros Estados miembros, razón por la que el TJCE no acepta la justificación formulada por España en el sentido de que solo el reconocimiento y registro de los centros de investigación realizado conforme a la legislación española permite verificar la fiabilidad y seriedad de las universidades y organismos públicos que realizan actividades de investigación y desarrollo, pues nada impide que ese porcentaje de deducción adicional pueda aplicarse cuando las actividades son realizadas por centros de innovación y tecnología que hayan obtenido un reconocimiento similar en otro Estado miembro de la Unión Europea.

También resulta rechazada la alegación formulada por el Estado español mediante la que se pretenden justificar las limitaciones que el artículo 35 TRLIS establece a la deducibilidad de los gastos por actividades de I+D+i realizadas fuera del territorio nacional, por resultar necesarias para evitar que las empresas deduzcan este tipo de gastos en el Estado miembro en que se realizaron y, a la vez, en el Estado miembro en el que están establecidas. Ante la citada alegación, el Tribunal de Luxemburgo recurre a su consolidada jurisprudencia en materia de adecuación al ordenamiento comunitario de las medidas antiabuso adoptadas por los Estados miembros para evitar el fraude fiscal ¹⁸, recordando que estas medidas no pueden articularse mediante presunciones de carácter general que impidan al contribuyente probar la realidad económica de la conducta desarrollada ¹⁹, por lo que la justificación basada en la necesidad de evitar un eventual doble aprovechamiento fiscal de los gastos incurridos por la realización de actividades de I+D+i no podrá acogerse desde el mismo momento en que la Ley del Impuesto sobre Sociedades no contiene disposición alguna que permita, a los contribuyentes que han incurrido en esos gastos por la realización de tales actividades en otro Estado miembro, probar que los mismos no han sido objeto de deducción fiscal en dicho Estado.

Como consecuencia de esta declaración de incompatibilidad del régimen de deducción de los gastos derivados de la realización de actividades de I+D+i con la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, el Estado español deberá modificar el texto del artículo 35 TRLIS, obli-

¹⁷ COM (2006) 728 final, págs. 5 y 13.

¹⁸ Jurisprudencia que ha sido recogida en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social «Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países», COM (2007) 785 final, de 12 de diciembre.

¹⁹ Así se declara, entre otras, en las sentencias del TJCE de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes*, asunto C-196/04 (apartados 50 y 70); de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, asunto C-524/04 (apartado 73); y de 11 de octubre de 2007, *Elisa*, asunto C-451/04 (apartado 91).

gación a la que se pretende dar cumplimiento ²⁰ mediante el *Proyecto de Ley por el que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria* ²¹, en el que se establece una nueva redacción del citado precepto en la que desaparecen la restricción relativa al importe máximo de los gastos que pueden ser objeto de deducción por la realización de actividades I+D+i fuera del territorio nacional, se permite la deducción de los gastos en los que se haya podido incurrir al subcontratar a otras entidades para la ejecución de este tipo de actividades fuera del territorio nacional y se elimina la reducción adicional que resultaba aplicable cuando se contrataba la realización de los proyectos de investigación y desarrollo a organismos reconocidos y registrados conforme a la legislación española.

Esta última medida, la supresión del porcentaje adicional de deducción que resulta aplicable cuando la actividad de investigación y desarrollo se encomienda a un centro de reconocido prestigio, no se fundamenta en una dificultad de carácter práctico que impida a la Administración española conocer qué organismos pertenecientes a otros Estados miembros reúnen unos estándares de calidad similares a los manifestados por los centros reconocidos y registrados conforme a la legislación española ²², sino que encuentran su justificación en el coste que derivaría de su extensión a los organismos de reconocido prestigio existentes en otros Estados miembros y en razones de política fiscal que deben vincularse a la progresiva eliminación de los incentivos fiscales a la I+D+i articulados mediante deducciones en cuota que, según ha manifestado el propio Gobierno, se producirá a partir del año 2012 ²³.

En este sentido, no podemos sino compartir la crítica formulada por CHECA GONZÁLEZ ²⁴ ante la anunciada desaparición de este incentivo fiscal, máxime cuando los incentivos fiscales se han convertido en uno de los principales instrumentos para favorecer el fomento de la actividad de investigación y desarrollo, objetivo que, como ya tuvimos ocasión de exponer, ha sido destacado dentro de la Estrategia de Lisboa como uno de los factores que desempeñan un papel fundamental para el aumento de la productividad y el crecimiento económico.

²⁰ Con una celeridad y diligencia que dista mucho de la manifestada ante los múltiples requerimientos efectuados por la Comisión para que procediera a la adecuación de este incentivo fiscal a la normativa comunitaria. Concretamente, con fecha 22 de diciembre de 2004, la Comisión requirió a España para que presentase sus observaciones, emitiendo, con fecha 5 de julio de 2005, un dictamen motivado en el que instaba a eliminar las restricciones en el plazo de dos meses. Con fecha 29 de julio de 2005, se emitió un nuevo dictamen motivado en el que se concedía una prórroga al Reino de España, procediendo finalmente a interponer el recurso por incumplimiento con fecha 2 de junio de 2006.

²¹ Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 5 de septiembre de 2008.

²² Como ya tuvimos ocasión de señalar, la propia Comisión Europea puso a disposición de los Estados miembros una lista de organismos públicos dedicados a la realización de actividades de I+D+i en la Unión Europea que resultaría accesible en línea, a la vez que invitaba a los Estados miembros a facilitar información sobre otras entidades que estimasen conveniente incluir en la lista, por lo que tampoco resultaría excesivamente problemático establecer un apartado en dicha lista en la que se relacionaran los organismos de probado prestigio reconocido por los distintos Estados miembros.

²³ La intención del Gobierno parece ser la de sustituir estos incentivos fiscales por ayudas directas vinculadas a la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación, circunstancia que puede originar que aumenten los supuestos en los que resulte analizada la adecuación de dichas medidas a la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado.

²⁴ CHECA GONZÁLEZ, C.: «IS y deducción por actividades...», *op. cit.*, pág. 15.

IV. LA REDUCCIÓN DE LOS INGRESOS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

El segundo de los incentivos fiscales a la I+D+i al que nos vamos a referir ha sido establecido por la *Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*, con el propósito de dotar de contenido al artículo 23 TRLIS mediante el establecimiento de una reducción de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles que tiene por finalidad, según se declara en la propia Exposición de Motivos, estimular a las empresas que desarrollen actividades de carácter eminentemente tecnológico, favoreciendo la internacionalización de las empresas innovadoras y reduciendo su dependencia tecnológica del exterior.

El beneficio fiscal contemplado en ese artículo 23 TRLIS se traduce en la concesión de una exención parcial, equivalente al 50%, y limitada²⁵ de los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles, que se enumeran con carácter exhaustivo²⁶, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.
- Que los derechos de uso o explotación sean utilizados por el cesionario en el desarrollo de una actividad económica, siempre que esa utilización no se materialice en una entrega de bienes o prestación de servicios susceptible de generar gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente cuando ambas entidades sean vinculadas.
- Que el cesionario no resida en un territorio de nula tributación o paraíso fiscal.
- Que se diferencie la contraprestación correspondiente a la cesión y a contraprestaciones accesorias de servicios cuando un mismo contrato incluya tales prestaciones.
- Que la entidad registre contablemente los ingresos y gastos correspondientes a los activos que son objeto de cesión.

Así pues, mediante este precepto se intenta, en definitiva, implantar un régimen fiscal privilegiado para los activos generados por la realización de una actividad de investigación y desarrollo similar al establecido en otros Estados miembros como Holanda²⁷, Bélgica²⁸ o Luxemburgo²⁹ bajo la genérica denominación de *patent box*.

²⁵ La exención no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.

²⁶ Solo disfrutarán de esta exención parcial los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

²⁷ Se establece un gravamen efectivo del 10%, en lugar del tipo general del 25,5%, para los beneficios netos (cánones y plusvalías) procedentes de activos intangibles desarrollados por la propia empresa.

²⁸ Aplica una reducción del 80% sobre los beneficios procedentes de patentes, con lo que el tipo de gravamen efectivo al que quedarán sometidas estas rentas será del 6,8%.

²⁹ Contempla una exención del 80% del importe neto de las rentas obtenidas como consecuencia del desarrollo de una actividad de explotación de la propiedad intelectual o de las ganancias patrimoniales manifestadas por la venta de esa pro-

Pues bien, al contrario de lo que sucedía respecto del beneficio fiscal contemplado en el artículo 35 TRLIS, donde el juicio de adecuación a las libertades comunitarias del incentivo fiscal destinado a favorecer la actividad de investigación y desarrollo se efectuaba en un momento posterior a su entrada en vigor, en el caso de la medida contemplada en el artículo 23 TRLIS el análisis de compatibilidad con el ordenamiento comunitario se ha efectuado con carácter preventivo, pues, ante la posibilidad de que la medida propuesta pudiera ser calificada como una ayuda de Estado, el Gobierno español ha optado, en esta ocasión, por realizar una comunicación formal a la Comisión para que se pronunciara de manera expresa sobre la adecuación de dicho incentivo a las exigencias comunitarias.

La realización de esta comunicación formal supone, desde luego, un importante cambio en el modo de proceder de la Administración española, e implica el reconocimiento definitivo por parte del legislador español de los límites impuestos por el respeto al ordenamiento comunitario incluso en aquellas materias que, como la imposición directa, constituyen una competencia exclusiva de los Estados miembros. Seguramente han sido acontecimientos recientes como la apertura por parte de la Comisión Europea de un procedimiento formal de investigación en materia de ayudas de Estado respecto de la medida establecida en el artículo 12.5 TRLIS, que permite amortizar fiscalmente el fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones significativas en entidades no residentes, las que llevaron al legislador español a establecer en la disposición adicional novena de la Ley 16/2007, que la aplicación efectiva del artículo 23 TRLIS «...quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario».

La novedad que supuso la utilización de este procedimiento por parte del legislador español, así como la excesiva premura manifestada por determinadas empresas que pretendían la aplicación inmediata de este beneficio fiscal, hicieron surgir algunas dudas respecto de la interpretación que debía hacerse de esa disposición adicional novena que hacía depender la aplicación del artículo 23 TRLIS de una declaración previa de compatibilidad con el Derecho comunitario. En nuestra opinión, resulta evidente que mediante esta disposición normativa de carácter interno no se estaba realizando ninguna afirmación genérica, tan loable como superflua, sobre la necesidad de que el derecho interno no contravenga el ordenamiento comunitario³⁰, sino que se estaba introduciendo una condición suspensiva que impedía la aplicación efectiva del incentivo fiscal previsto en el artículo 23 TRLIS en tanto no se produjera una declaración expresa, por parte de la institución comunitaria correspondiente, en la que se afirmara su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

En definitiva, mediante la disposición adicional novena de la Ley 16/2007, se anunciaba el sometimiento de la medida aprobada por el legislador español a un procedimiento comunitario específico, el existente en materia de ayudas de Estado, a la vez que anticipaba cuál era la consecuencia inmediata que derivaba del inicio de dicho procedimiento, como es el sometimiento de la medida analizada a una condición suspensiva, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 88.3

iedad intelectual. Este régimen fiscal beneficioso no solo se aplica a patentes, software, diseños o modelos industriales, sino que también se extiende a las marcas.

³⁰ No nos encontrábamos, en definitiva, ante una afirmación como la prevista en el artículo 5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la que se realiza una innecesaria declaración de la superioridad jerárquica que corresponde a los acuerdos internacionales (norma de carácter suprallegal) sobre la ley interna.

TCE y en el Reglamento 659/1999/CE, de 22 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE ³¹.

Así, mientras que en el primero de los preceptos mencionados se establece la obligación que corresponde a todo Estado miembro de informar a la Comisión acerca de los proyectos dirigidos a la concesión o modificación de ayudas, estableciendo la imposibilidad de que el Estado miembro pueda ejecutar las medidas proyectadas antes de que haya recaído una decisión definitiva, el Reglamento 659/1999/CE especifica cuál sería el procedimiento a seguir en el análisis de la compatibilidad del incentivo fiscal contemplado en el artículo 23 TRLIS, que en la medida en que pudiera constituir una «nueva ayuda» notificada a la Comisión, quedaría sometida, en virtud de su artículo 3, a una «cláusula de efecto suspensivo» que impediría que dicha medida pudiera llevarse a efecto «...antes de que la Comisión adopte o deba considerarse que ha adoptado una Decisión autorizando dicha ayuda» ³².

En el caso de la medida proyectada por el artículo 23 TRLIS, la Decisión de la Comisión ³³ fue la de declarar su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, al entender que se trataba de una medida no selectiva que, en consecuencia, no constituía ayuda estatal en el sentido del artículo 87.1 TCE.

Entre los argumentos utilizados por la Comisión para afirmar la ausencia de selectividad se indica que el sistema está abierto a cualquier empresa que cree activos intangibles, con independencia de su dimensión, estructura jurídica o sector de actividad, por lo que, tratándose de una medida fiscal abierta a todos los agentes económicos que operan en un Estado miembro estaríamos, en principio, en presencia de una medida general. A este razonamiento, añade la Comisión que «...El hecho de que no todas las empresas decidan crear un activo intangible que da derecho a la subvención y genere ingresos correspondientes a la cesión del derecho a usarlo o explotarlo no constituye más que un mero reflejo de la realidad económica», para terminar afirmando que «...Es cierto que algunas empresas pueden beneficiarse de la medida más que otras, pero esto no supone necesariamente que la medida sea selectiva».

El concepto de selectividad manejado por la Comisión en este asunto coincide plenamente con el manifestado en la jurisprudencia del TJCE ³⁴ según el cual «...una medida estatal que beneficia

³¹ Referencia que, en la actualidad, debe entenderse realizada al artículo 88 TCE.

³² Esa Decisión, bien declarando la compatibilidad de la medida tras su examen previo o bien declarando la necesidad de incoar un procedimiento de investigación formal, debería adoptarse en el plazo de los dos meses siguientes a la recepción de la notificación, pues, en caso contrario, tal como establece el artículo 4.6 del Reglamento 659/1999/CE, «se considerará que la Comisión ha autorizado la ayuda», pudiendo el Estado miembro ejecutar las medidas «tras haber informado previamente a la Comisión, salvo que esta adopte una decisión de conformidad con el presente artículo en un plazo de 15 días laborables a partir de la recepción de dicha información».

³³ Decisión de la Comisión C (2008) 467 final, de 13 de febrero de 2008, respecto de la ayuda de Estado nº 480/2007, publicada en DOUE C 80, de 1 de abril de 2008.

³⁴ Entre otras, en las sentencias del TJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien*, asunto C-143/99 (apartado 35); de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano*, asunto C-148/04 (apartado 49); de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, asuntos acumulados C-393/04 y 41/05 (apartado 32) o en las sentencias del TPI de 26 de enero de 2006, *Stadtwerke Schwäbisch*, asunto T-92/02 (apartado 109); y de 10 de abril de 2008, *Países Bajos y Alemania/Comisión*, asunto T-233/04 (apartados 85, 86 y 95). En esta última sentencia se afirma que una medida estatal podrá ser selectiva cuando favorezca a determinadas empresas o producciones respecto a otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión.

indistintamente a la totalidad de las empresas situadas en el territorio nacional no puede constituir una ayuda de Estado», así como con el adoptado por la propia Comisión en su «Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas»³⁵, en la que se afirmaba que «... las medidas fiscales abiertas a todos los operadores económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales», o en su Comunicación «Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D», donde afirmaba que «...los incentivos fiscales a la I+D que están abiertos a todas las empresas con independencia de su tamaño, sector o ubicación se consideran medidas generales»³⁶.

Se puede afirmar, en consecuencia, que en el examen de adecuación al ordenamiento comunitario del régimen establecido por el artículo 23 TRLIS, la Comisión ha recurrido a la noción habitual o tradicional de selectividad, al contrario de lo sucedido respecto al procedimiento de investigación formal incoado en relación con el artículo 12.5 TRLIS, donde la Comisión parece haber acudido a una noción de *selectividad de facto* según la cual, aunque la medida resulte objetivamente abierta a todos los operadores económicos, sería selectiva en función del tipo de operación económica que debería realizarse para poder disfrutar de la deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero, pues solamente se vendría a favorecer a las empresas españolas que efectuaran una adquisición significativa de participaciones de empresas extranjeras, llegando a afirmar que «...ni el elevado número de empresas beneficiarias ni la diversidad e importancia de los sectores industriales a los que pertenecen dichas empresas permiten considerar que las medidas analizadas constituyen una medida general de política económica»³⁷.

La aplicación de este concepto de *selectividad de facto* al análisis de las medidas propuestas en el artículo 23 TRLIS quizás hubiera arrojado un resultado diferente al de la inexistencia de ayuda de Estado por ausencia de selectividad, pues resulta evidente que este incentivo fiscal beneficiará de una manera especial a las empresas con una mayor base tecnológica que se dediquen a la creación de los activos intangibles que, con carácter exhaustivo, se enuncian en el citado artículo, y ello con independencia de que, tratándose de una medida destinada a favorecer la actividad de I+D+i, objetivo comunitario expresamente reconocido en la *Estrategia de Lisboa*, se llegara a afirmar la compatibilidad de la medida declarada selectiva con el mercado común al concurrir una circunstancia excepcional que justificaba su adopción.

La diversidad de soluciones que pueden alcanzarse en función de la noción de selectividad utilizada por la Comisión en el análisis de una determinada medida nos induce a plantear la necesidad de que esta institución comunitaria fije un concepto que no pueda ser tan diferente como los manifestados, en un lapso temporal de apenas cuatro meses, en la Decisión de apertura del procedimiento relativo a la deducibilidad fiscal del fondo de comercio financiero y en la Decisión que aprueba la

³⁵ DOCE C 384, de 10 de diciembre de 1998, apartado 13.

³⁶ COM (2006) 728 final, págs. 8 y 9.

³⁷ Decisión C (2007) 4321 final, pág. 7. En definitiva, la Comisión adopta un concepto de selectividad que, contrariando expresamente el manifestado en la sentencia del TPI dictada en el asunto T-233/04 a la que anteriormente hacíamos referencia, le permitiría afirmar la selectividad de una medida estatal en función de las empresas que podrían resultar especialmente favorecidas por su implantación, sin entrar a analizar si esas empresas se encuentran en una situación fáctica y jurídica equivalente a la de aquellas otras que, según la Comisión, no podrían disfrutar de ese incentivo fiscal.

reducción de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles, pues si bien es cierto que los Estados miembros deberían manifestar una mayor diligencia a la hora de analizar la adecuación de sus incentivos fiscales al ordenamiento comunitario, también lo es que no podrán proceder a la realización de tal cometido en un marco de permanente indefinición e inseguridad jurídica.

Respecto a las cuestiones de carácter sustantivo que podrían derivarse del régimen diseñado por el artículo 23 TRLIS, consideramos que pueden revestir una especial importancia el debate acerca de la posible ampliación de los activos intangibles que dan derecho a la aplicación de la reducción y los problemas que podrían derivar de su aplicación a operaciones realizadas entre sociedades vinculadas.

En cuanto a la primera de las cuestiones planteadas, quizás el aspecto más polémico sea el de la posible extensión de la exención parcial prevista en el artículo 23 TRLIS a los ingresos derivados de la cesión de las marcas. No obstante, la existencia en el ámbito de la Unión Europea de un incentivo fiscal que, siendo similar al establecido por el legislador español, se aplica a las marcas sin haber planteado problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario³⁸ o, lo que resulta aún más importante, la declaración por parte de la Comisión Europea de que la medida prevista en el artículo 23 TRLIS no resultaba selectiva, parecen ser argumentos que avalarían la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de esa posible ampliación del ámbito objetivo de aplicación de este incentivo fiscal.

La apreciación que acabamos de realizar sería bien distinta si, en lugar de afirmar la ausencia de selectividad, la Comisión hubiera declarado que la medida fiscal contemplada en el artículo 23 TRLIS era selectiva, aunque compatible con el mercado común en función del objetivo perseguido por la misma. En tal caso, atendiendo al propio concepto de marca contemplado en la normativa española como «...todo signo susceptible de representación gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de las de otras»³⁹, solo una interpretación excesivamente voluntarista de los conceptos generales de I+D+i, o del concepto más específico de «innovación presentacional», mediante el que se pretende designar la innovación que puede producirse en los ámbitos del diseño y la mercadotecnia⁴⁰, justificaría que esa extensión a las marcas de la exención parcial prevista en el artículo 23 TRLIS resultase compatible con el ordenamiento comunitario por resultar adecuada para conseguir el fomento de las actividades de I+D+i.

También podría plantear problemas desde una perspectiva comunitaria, aunque no ya en materia relacionada con el régimen de ayudas de Estado, la prohibición que con carácter absoluto se contempla en el artículo 23 TRLIS respecto a la imposibilidad de aplicar este régimen cuando la entidad cesionaria de los derechos de uso o explotación realice entregas de bienes o prestaciones de servicios a favor de una entidad cedente con la que esté vinculada.

³⁸ Es el caso de la *patent box* luxemburguesa.

³⁹ Artículo 4 de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

⁴⁰ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones «Política de la innovación: actualizar el enfoque de la Unión en el contexto de la Estrategia de Lisboa», COM (2003) 112 final, de 11 de marzo de 2003, pág. 8.

La formulación legal de esta prohibición, unida a una interpretación de la Administración tributaria excesivamente rigorista, podría dar lugar a la configuración de una medida antiabuso que podría alcanzar no solo a situaciones en las que existe una evidente finalidad elusiva, sino también a operaciones que pudieran responder a una auténtica realidad económica, sin que en este caso se haya previsto la posibilidad por parte del contribuyente de destruir la presunción de existencia de un montaje puramente artificial diseñado con una finalidad elusiva demostrando, por ejemplo, que las operaciones realizadas entre las sociedades vinculadas son habituales en función del sector al que pertenecen o se corresponden con el valor normal de mercado para este tipo de operaciones comerciales.

Esta circunstancia podría, en definitiva, plantear problemas de compatibilidad con la jurisprudencia, emanada del TJCE y asumida por la Comisión Europea, en materia de medidas antiabuso. En este sentido, debe indicarse que, aunque la Comisión haya declarado que la medida establecida en el artículo 23 TRLIS no constituye una ayuda de Estado, dicha circunstancia no excluye la posibilidad de que esta cláusula destinada a evitar la elusión fiscal pueda verse sometida a un examen de compatibilidad con el Derecho comunitario mediante la incoación del correspondiente procedimiento de infracción o mediante el recurso al planteamiento de una cuestión prejudicial, aunque esta última opción resulta altamente improbable dada la reticencia de los órganos jurisdiccionales españoles a utilizar este mecanismo.

V. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo hemos intentado expresar cómo la insuficiencia de las medidas de aproximación de legislaciones adoptadas en el ámbito de la fiscalidad directa unida a la falta de voluntad política de los Estados miembros, que se han demostrado incapaces de alcanzar un consenso sobre las líneas prioritarias de actuación en esta materia, contribuyen a que este sector de la fiscalidad directa continúe siendo un terreno propicio para la armonización negativa desarrollada por las instituciones comunitarias al enjuiciar la compatibilidad de la normativa interna con el ordenamiento comunitario.

Esta labor desarrollada por el TJCE y la Comisión Europea, a la que los Estados miembros otorgan un carácter exclusivamente destructivo de su legislación interna olvidando la importancia que podría revestir en orden a la delimitación de unos principios comunes en el ámbito de la fiscalidad directa, está incidiendo de una manera especial en la política fiscal de los Estados miembros, incluso cuando la misma se plasma en el establecimiento de incentivos fiscales que pretenden la consecución de un objetivo comunitario como el fomento de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

El análisis de adecuación al Derecho comunitario del incentivo fiscal establecido en el artículo 23 TRLIS, realizado tras la primera solicitud formal de este tipo que el legislador español ha efectuado a la Comisión Europea, parecen aventurar un cambio en la actitud del legislador español a la hora de diseñar su política fiscal en el sector de la fiscalidad directa que necesariamente deberá com-

plementarse con una acción positiva dirigida a sensibilizar a los órganos administrativos y jurisdiccionales españoles de la importancia que revisten los argumentos de Derecho comunitario pues, como se ha manifestado reiteradamente en la jurisprudencia del tribunal de Luxemburgo, el Derecho comunitario no solo resulta susceptible de ser infringido por el legislador nacional, sino también por la actuación que en aplicación de dicha legislación puedan desarrollar la Administración y los Tribunales internos.

En cualquier caso, este cambio resultará insuficiente si no resulta acompañado de una actuación de armonización positiva y de un mayor rigor por parte de las instituciones comunitarias al delimitar el significado de conceptos como el de selectividad, pues en caso contrario nos encontraremos en un marco de permanente indefinición e inseguridad jurídica en el que las consideraciones de carácter político pueden prevalecer sobre los argumentos jurídicos.