



TRABAJO FIN DE ESTUDIOS

MÁSTER UNIVERSITARIO EN ACCESO A LA ABOGACÍA

**ANÁLISIS DE COMPATIBILIDAD DE LOS INCENTIVOS FISCALES
NAVARROS A LAS PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS CON EL
DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA**

AUTOR

MARINA CASTRO BOSQUE

DIRECTOR

Prof. Dr. HUGO LÓPEZ LÓPEZ

Pamplona / Iruñea

Junio de 2017

RESUMEN: Pese a que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho europeo. En este sentido, aunque Navarra cuenta con un régimen tributario propio, no puede contravenir la posición de jerarquía que ostenta el Derecho de la UE. Sin embargo, los incentivos fiscales navarros a las producciones cinematográficas presentan problemas de compatibilidad con dicho ordenamiento jurídico, como consecuencia de los requisitos de territorialización del gasto exigidos en el art. 70 LFIS.

Por tanto, el presente trabajo tiene como finalidad examinar la adecuación de estos beneficios fiscales con el Derecho europeo, en especial con las libertades fundamentales y el régimen de ayudas de Estado. Para ello va a ser esencial examinar la doctrina jurisprudencial desarrollada por el TJUE a lo largo de los años, así como la postura adoptada por la Comisión Europea y su proyección en nuestro objeto de análisis.

PALABRAS CLAVE: Incentivos fiscales – Producciones cinematográficas – UE – TJUE

SUMMARY: Although direct taxation falls within the competence of the Member States, this competence must be exercised in accordance with EU law. Therefore, in the case of the Autonomous Community of Navarre, even though it has its own tax system, this system cannot contravene the hierarchical position of EU law. However, the territorialisation clauses of the expenditure required by the Navarre tax incentives for cinematographic productions -art. 70 LFIS- present problems of compatibility with EU law.

This paper aims to examine, therefore, whether these tax benefits are adequate to the EU law, paying special attention to fundamental freedoms and the State aid scheme. To this purpose, it will be crucial to examine the legal doctrine developed by the ECJ over the years, as well as the position adopted by the European Commission.

KEY WORDS: Tax incentives – Cinematographic productions – EU – ECJ

ABREVIATURAS	5
I. INTRODUCCIÓN	6
II. EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU INCIDENCIA EN LA MATERIA TRIBUTARIA	9
1. La armonización fiscal en la UE	9
2. La política fiscal general actual de la UE	12
3. La incidencia del Derecho de la UE en el Derecho tributario interno de los Estados miembros	14
<i>3.1. El efecto directo del Derecho tributario de la UE</i>	14
<i>3.2. La primacía del Derecho tributario de la UE</i>	18
<i>3.3. El efecto indirecto del Derecho tributario de la UE</i>	20
4. Principios y disposiciones europeos aplicables al caso objeto de nuestro trabajo: las libertades fundamentales y la prohibición de ayudas de Estado	20
<i>4.1. Las libertades fundamentales</i>	21
4.1.1. La libre prestación de servicios	21
4.1.2. La libre circulación de personas: en concreto la libertad de establecimiento	23
4.1.3. La libre circulación de capitales	25
<i>4.2. El régimen de ayudas de Estado</i>	29
III. INCENTIVOS FISCALES NAVARROS A LAS PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS: EL ARTÍCULO 70 LFIS	34
1. La deducción del art. 70 LFIS a las producciones cinematográficas	34
<i>1.1. Sujeto Pasivo del IS navarro: el productor</i>	35
<i>1.2. Requisitos</i>	36
<i>1.3. Límites de la Deducción</i>	37
<i>1.4. Momento de generación y plazo de aplicación</i>	38
<i>1.5. Mecanismos de aplicación de la deducción</i>	39
IV. ANÁLISIS DE COMPATIBILIDAD DEL ART. 70 LFIS CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA	42
1. Problemas de compatibilidad con las libertades fundamentales	42
<i>1.1. Diferencia entre discriminación y restricción</i>	43
<i>1.2. Libertad fundamental afectada</i>	46

2. Problemas de compatibilidad con el régimen de las ayudas de Estado	51
2.1. <i>Concepto de ventaja</i>	52
2.2. <i>Origen estatal</i>	53
2.3. <i>Carácter selectivo</i>	54
2.3.1. Identificación del sistema de referencia	56
2.3.2. Excepción al sistema de referencia	57
2.3.3. Justificación por la naturaleza o la economía del sistema	58
2.4. <i>Efectos en los intercambios y la competencia</i>	59
2.5. <i>Medidas compatibles</i>	61
2.6. <i>Postura de la Comisión Europea</i>	62
2.7. <i>Crítica a la postura de la Comisión</i>	66
V. CONCLUSIONES	71
VI. FUENTES CONSULTADAS	74
1. Bibliografía consultada	74
2. Jurisprudencia consultada	78
3. Otras fuentes	82

ABREVIATURAS

AIEs	Agrupaciones de Interés Económico
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
ECRs	Entidades Capital Riesgo
ICAA	Instituto de la Cinematografía y las Artes Audiovisuales
I+D+IT	Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sucesiones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades
LFIS	Ley Foral del Impuesto de Sociedades
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los objetivos alcanzados por la UE ha sido la consecución de un mercado común sin fronteras u otros obstáculos a la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas. Para lograr esto la Unión ha necesitado de dos competencias cruciales: de un lado, la autoridad para establecer un marco parcialmente armonizado en lo que se refiere a aspectos económicos; y de otro lado, el poder para garantizar que los Estados miembros no den preferencia a sus propios ciudadanos sobre los de otros Estados europeos.

A diferencia de los impuestos indirectos donde la legislación está casi totalmente armonizada dentro de la UE a través del Derecho europeo derivado, en materia de fiscalidad directa el proceso armonizador ha sido lento y escaso¹. Hay dos motivos fundamentales que explican esta falta de armonización: la primera razón es que la obstrucción del mercado común causada por los impuestos directos no es tan evidente como lo es para los impuestos indirectos, donde los diferentes sistemas tributarios dieron lugar a pagos compensatorios cuando las mercancías pasaban una frontera; la segunda razón es la reticencia de los Estados miembros a renunciar totalmente a su soberanía fiscal, ya que las leyes fiscales son su cauce más importante para lograr sus objetivos sociales y económicos.

De esta manera, aunque la imposición directa no es mencionada de forma explícita en los Tratados constitutivos de la UE², y sigue siendo una de las áreas donde los Estados europeos ejercen libremente su soberanía, también puede ser un obstáculo en la integración económica entre dos países. En consecuencia, pese a que la fiscalidad directa es competencia exclusiva de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión³. Esto se debe a que todos los Estados europeos están vinculados por el TUE y el TFUE y estos Tratados

¹ A los efectos de este trabajo nos interesa el ámbito de la imposición directa ya que se va a analizar la compatibilidad con el derecho de la UE de un beneficio fiscal en el seno del Impuesto de

² Estos tratados son el TUE y el TFUE, dos tratados suscritos conforme a las normas de derecho internacional y de carácter supranacional. Esto se debe a que ambos han sido negociados por los propios Estados europeos, adquiriendo el carácter de derecho primario de la Unión.

³ Entre otras, las SSTJCE asunto C-80/94: *Wielockx* (11/8/1995), que señala en su apartado 16, que “hay que recordar en primer lugar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer ésta respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto, de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad”; y C-39/04: *Laboratoires Fournier* (10/3/2005), que establece el mismo principio en su apartado 14 - “Although direct taxation falls within the competence of the Member States, the latter must none the less exercise that competence consistently with Community law”-.

establecen determinados principios -como el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad- y prevén una serie de libertades fundamentales de obligado cumplimiento. Esta postura ya se manifestó en 1986, con la sentencia recaída en el caso *Avoir Fiscal*⁴, al establecerse que las libertades fundamentales también debían ser aplicadas al derecho fiscal. Dicha resolución marcó un punto de inflexión en la materia, ya que a raíz de la misma se empezaron a utilizar las libertades fundamentales como instrumento de armonización negativa de carácter sustitutivo al Derecho de la UE.

En sentido, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -de ahora en adelante TJUE- en materia tributaria, es un instrumento legal de gran eficacia que marca las pautas de actuación y regulación entre los Estados miembros e incluso entre Estados de la UE y terceros Estados. Esto es a causa de que la violación de alguna de las libertades fundamentales por uno de los países miembros se encuentra estrechamente ligada a la cuestión prejudicial⁵, la cual, es elevada por los propios Tribunales nacionales al TJUE a fin de que se pronuncie sobre la existencia o no de una restricción y, en caso afirmativo, establezca cuál de las libertades ha sido vulnerada por la normativa interna. Por tanto, el papel desarrollado por el Tribunal de Luxemburgo - que ostenta un estatus de supremacía sobre las jurisdicciones internas- a la hora de minimizar las divergencias normativas entre los Estados miembros ha sido crucial.

Por otro lado, el sector cinematográfico se ha erigido, tradicionalmente, como un campo de particular interés en las jurisdicciones de todo el mundo. En EEUU, meca del cine, en 1991 Louisiana fue el primer Estado en introducir incentivos fiscales a las producciones cinematográficas para atraer rodajes a su territorio, y en el año 2014, 39 de los 50 Estados americanos ya ofrecían algún tipo de beneficio. Así, de manera progresiva, durante las últimas décadas se han ido adoptando medidas regulatorias de

⁴ STJCE asunto C-270/83: *Avoir Fiscal* (28/1/1986). El TJUE consideró en este supuesto que las diferencias de trato fiscal entre las sociedades residentes y los establecimientos permanentes no podían consentirse en el ámbito comunitario y, por tanto, la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición económica debían ser permitidos para ambos tipos de sociedades.

⁵ Hay que tener en cuenta que, aunque el TJUE es el supremo intérprete del Derecho de la Unión Europea en virtud de los principios de primacía y aplicabilidad directa, todos los jueces de los Estados miembros deben aplicar directamente las normas comunitarias. Así, a través de la cuestión prejudicial - art. 257 TFUE- cualquier órgano judicial de un Estado comunitario, al aplicar un acto jurídico adoptado por las instituciones de la Unión, puede dirigirse al Tribunal de Luxemburgo para cuestionar la validez o la correcta interpretación del mismo. Su carácter prejudicial deriva de que el juez nacional plantea esta cuestión en el marco de un proceso que esté conociendo, y el mismo será suspendido hasta que el TJUE se pronuncie. Tal y como manifiesta el apartado 38 de la STJUE asunto C-689/13: *Puligienica* (5/5/2016), el juez nacional está vinculado por la interpretación dada por el TJUE y deberá resolver de conformidad a ella el litigio principal, además de dejar sin efecto la jurisprudencia nacional no conforme con la misma.

carácter económico vinculadas al fomento y promoción de las actividades cinematográficas en Estados de los cinco continentes. El auge de estos incentivos se debe a que atraen inversores ajenos al sector que persiguen una rentabilidad muy superior a la que ofrecen otros productos financieros y que no depende del resultado comercial de la película. De esta manera, se crean puestos de trabajo y se generan ingresos directos para el Estado mediante el pago de impuestos⁶.

Nuestro país no se ha quedado atrás aprobando en el año 2007 la denominada “Ley del Cine” -Ley 5/2007, de 28 de diciembre, del Cine-, que de acuerdo con su preámbulo, considera la actividad cinematográfica y audiovisual un sector estratégico de la cultura y de la economía⁷. Esta Ley, en consonancia con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 2.1 LGT⁸, introdujo una serie de deducciones para potenciar un sector que supone cada año alrededor del 3% del PIB y da trabajo a más de un millón de personas.

Como es bien conocido, Navarra cuenta con un régimen fiscal propio que le permite regular sus propios impuestos, y por ende, también sus incentivos fiscales⁹. Así, a través de la reforma fiscal del 23 de diciembre del 2014, la Comunidad Foral también ha mejorado los beneficios fiscales de este sector. En concreto, las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas están reguladas en el artículo 70 de la Ley Foral 24/1996 del Impuesto de Sociedades. Ahora bien, esta potestad no exime a la Comunidad Foral de legislar conforme a los principios establecidos por el Derecho de la

⁶ El País. “¿Por qué invertir en cine si solo unas pocas películas ganan dinero?”, 8 de junio de 2016 [en línea]. Disponible en: http://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/05/30/empresas/1464609069_104238.html

⁷ Párrafo primero del Preámbulo de la Ley 5/2007, de 28 de diciembre, del Cine: “La actividad cinematográfica y audiovisual conforma un sector estratégico de nuestra cultura y de nuestra economía. Como manifestación artística y expresión creativa, es un elemento básico de la entidad cultural de un país. Su contribución al avance tecnológico, al desarrollo económico y a la creación de empleo, junto a su aportación al mantenimiento de la diversidad cultural, son elementos suficientes para que el Estado establezca las medidas necesarias para su fomento y promoción, y determine los sistemas más convenientes para la conservación del patrimonio cinematográfico y su difusión dentro y fuera de nuestras fronteras”.

⁸ Párrafo segundo del art. 2.1 LGT: “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”. Es decir, se articula el IS como instrumento de la política socioeconómica para incentivar la producción audiovisual.

⁹ Navarra tiene como derecho histórico potestad para establecer, regular y mantener su propio régimen tributario (disposición adicional primera de la CE, artículo 1 del Título Preliminar del Convenio Económico y art. 45.3 LORAFNA). A través del Convenio la Comunidad Foral y el Estado pactan la aportación al sostenimiento de las cargas generales del Estado, así como la forma de armonizar el régimen fiscal navarro con el general.

UE. En este sentido, dichos incentivos fiscales navarros a las inversiones en producciones cinematográficas, en cuanto a los requisitos de territorialización del gasto exigidos -esto es, la exigencia de que una parte del presupuesto de la producción se gaste en el territorio del Estado que concede la ayuda-, presentan dudas de compatibilidad con el derecho de la Unión Europea, tal y como se va a poner de manifiesto a lo largo de este trabajo.

Hecha esta introducción, el presente estudio se ha estructurado en tres bloques: el primero de ellos hace referencia al impacto que tiene la normativa de la UE sobre el derecho tributario interno de los Estados miembros; en el segundo se analiza detalladamente el incentivo fiscal a las producciones audiovisuales previsto por la normativa navarra; finalmente, en el tercer bloque se hace un estudio de la compatibilidad de este beneficio fiscal con el derecho de la UE, para llegar así a las oportunas conclusiones.

II. EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU INCIDENCIA EN LA MATERIA TRIBUTARIA

Como se ha avanzado, en este primer apartado se va a analizar el impacto que tiene el derecho emanado por la UE en el ámbito tributario nacional. Para ello, se empezará haciendo un breve resumen de la evolución de la postura de la Unión respecto a la materia; a continuación se desarrollara de qué manera incide el Derecho europeo en las legislaciones internas de cada Estado miembro, y se finalizará con una exposición de los principios y libertades aplicables al caso que nos ocupa.

1. La armonización fiscal en la UE

Durante la década de los 50, la creación de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero es el primer paso que dan los países europeos para lograr la paz duradera así como una unidad política y económica. En 1957 se firma el Tratado de Roma en el cual se plasma como objetivo primordial la consecución de un mercado común. Pero no es hasta el año 1986, con la firma del Acta Única Europea, cuando se comienza un programa a través del cual se pretenden eliminar las barreras a la libre circulación de mercancías dentro del seno de la Comunidad. Nace así el mercado único cuya creación culmina en 1993 al alcanzar las cuatro libertades -estas son, mercancías, servicios,

personas y capitales- y por ende, al diluir las fronteras entre Estados. Con la llegada del nuevo siglo varios países de la Unión¹⁰ adoptan el euro como su moneda común, y esta integración va un paso más allá con la ratificación del Tratado de Lisboa en el año 2009 que aporta instituciones modernas y métodos de trabajo más eficientes¹¹.

No obstante, a la hora de conseguir este mercado común, los países europeos se han encontrado con ciertos obstáculos, siendo uno de ellos la existencia de impuestos diferentes en los sistemas tributarios internos de cada Estado miembro. De esta manera, las distorsiones que generan las distintas legislaciones fiscales dificultan la integración económica de los países, por lo que es necesario llevar a cabo una aproximación a través de políticas de armonización fiscal¹². Esto supone que en el seno de la UE, la armonización fiscal no es un fin como tal, sino un instrumento necesario que, de manera progresiva, se ha ido utilizando para lograr la consecución del mercado único¹³.

En líneas generales, desde la perspectiva fiscal se entiende por armonización “toda norma o conjunto de normas en materia fiscal de naturaleza vinculante emanada de los órganos de la UE (tratados, reglamentos, directivas, decisiones), a través de las cuales se busque eliminar cualquier obstáculo al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior y la libre competencia, o de cualquier otro fin perseguido por la UE, mediante la transformación de las legislaciones fiscales nacionales”¹⁴, es decir, es

¹⁰ Es necesario tener en cuenta que en el año 1993 se forma la Unión Europea pasando la CEE a incorporarse a ella bajo la nueva denominación de Comunidad Europea (CE). En 2009 con el Tratado de Lisboa, las instituciones de la CE fueron absorbidas por el entramado institucional de la Unión Europea, dejando la Comunidad de existir.

¹¹ Unión Europea. *La historia de la Unión Europea* [en línea]. Disponible en: https://europa.eu/european-union/about-eu/history_es

¹² Se entiende como distorsión cualquier discriminación de origen fiscal que perturbe las condiciones de concurrencia en un mercado de tal manera que se alteren las decisiones de los sujetos implicados acerca de dónde producir, comprar, vender o invertir. Establece ÁLVAREZ RENDUELES, J. R. *Las distorsiones fiscales internacionales*. XX Semana de Estudios de Derecho financiero, Ed. de Derecho financiero, Madrid, 1989, que tres son las características de las distorsiones fiscales internacionales: 1) Suponen una alteración significativa de la competencia de origen fiscal; 2) Se refieren a una desviación respecto a un cierto “equilibrio” anterior, respecto a una situación de referencia; 3) Producen como resultado determinadas modificaciones en las corrientes normales de tráfico.

¹³ GONZALO GONZÁLEZ, L. *La armonización fiscal europea y el objetivo del mercado único*, 1991, pág. 83. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2773725.pdf>. Establece BOKOBO MOICHE, S. “Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea”, en *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000, págs. 41-47, que si bien es cierto que a día de hoy la actuación de la UE en el ámbito de la fiscalidad sigue teniendo como objetivo básico el buen funcionamiento del mercado único, además persigue paralelamente otros fines. Estos objetivos, que también se ven afectados por las diferencias fiscales nacionales, son la lucha contra el desempleo o la reducción de los déficits presupuestarios.

¹⁴ ROCHE LAGUNA, I. *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la imposición directa en la comunidad europea)*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 34.

el proceso de aproximación o convergencia de los sistemas fiscales vigentes en un grupo de países¹⁵. Sin embargo, este proceso armonizador llevado a cabo por la UE no ha sido pacífico, ya que los Estados miembros se han resistido a perder el control de una parte tan importante de su soberanía y, normalmente, han invocando el principio de subsidiariedad para poner límites al mismo¹⁶.

En materia de impuestos indirectos la fundamentación jurídica de la armonización fiscal se encuentra en el artículo 113 TFUE (anterior art. 93 del TCE), que sólo prevé de forma expresa la armonización de la imposición indirecta pero no fija ni los plazos, ni el procedimiento jurídico a través del que se debe acometer dicho proceso. En materia de imposición directa, el artículo 115 del TFUE¹⁷ (anterior art. 94 del TCE) es la base jurídica utilizada hasta nuestros días para adoptar medidas legislativas europeas¹⁸. Dado que la adopción de medidas en este campo no es competencia exclusiva de la UE -en el mejor de los casos serán competencias concurrentes- quedará sometida al principio de subsidiariedad (art. 5.3 TFUE). Por ello, cuando la UE tenga que llevar a cabo una iniciativa en el área de la imposición directa debe priorizar la

¹⁵ FUENTES QUINTANA, E. “Política Fiscal e integración europea”, en *España ante la Integración Económica Europea*, Ed. Ariel, Barcelona, 1966, pág. 75. A la hora de delimitar el concepto de armonización hay que distinguirlo del de compensación fiscal y del de unificación. De un lado, la compensación implica la adopción de mecanismos para evitar las consecuencias negativas que pueden generar las distorsiones fiscales sobre las condiciones de competencia de los mercados, es decir, actúa sobre las consecuencias y no sobre las causas. Por otro lado, la unificación fiscal consiste en una integración financiera plena que exige el abandono casi total de la soberanía de los Estados. En contraste con estas dos figuras, a través de la armonización lo que ocurre es que se establecen una serie de condiciones generales a la tributación produciendo una integración positiva y parcial de la actividad financiera de aquellos países que han de formar un mercado único o común pero que sigue dejando cierto margen de actuación a los Estados, ya que conservan gran parte de su soberanía.

¹⁶ CUENCA GARCÍA, E.; NAVARRO PABSDORF, M.; MIHI RAMÍREZ, A. y BARRILAO, P.E. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Universidad de Granada, 2012, pág. 2. Disponible en: xivrem.ujaen.es/wp-content/uploads/2011/11/27-R-149M310.pdf

¹⁷ Art. 115 TFUE: “Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior”.

¹⁸ CUENCA GARCÍA, E.; NAVARRO PABSDORF, M.; MIHI RAMÍREZ, A. y BARRILAO, P.E. *op. ult. cit.* pág. 3 y ss.; y LAGOS RODRÍGUEZ, G. y ÁLAMO CERRILLO, R. “Competencia fiscal y armonización en la Unión Europea”, en *SPCS, Documento de Trabajo*, Universidad de Cuenca, 2013, pág. 14 y ss. Disponible en: <https://previa.uclm.es/CU/csociales/pdf/documentosTrabajo/2013/5.pdf>. En este sentido, hay que tener en cuenta que el derecho fiscal contenido en el Tratado de Roma y la doctrina establecida por el Informe Neumark constituyen las fuentes originarias del posterior derecho fiscal derivado de la UE. Es este Derecho fiscal europeo derivado el instrumento específico de la armonización fiscal ya que está dirigido a modificar las estructuras de los sistemas tributarios de los países integrados en la Unión Europea. Hasta la aprobación del Tratado de Lisboa las disposiciones comunitarias relativas a la armonización fiscal eran escasas, insuficientes y se encontraban dispersas. La principal causa de este escenario era que la política fiscal estaba profundamente arraigada en la soberanía de los Estados, no siendo fácil llegar a un acuerdo entre países.

coordinación frente a la armonización. Únicamente, si las exigencias de no discriminación, seguridad jurídica, o de uniformidad en el territorio europeo lo hacen estrictamente necesario, se hará uso de la armonización¹⁹.

En base a esto, la armonización de la materia fiscal en la Unión Europea se ha producido de una manera lenta y progresiva, fruto de diversas propuestas y modificaciones legislativas que se han centrado de una manera más específica en la imposición indirecta. No obstante, hay que señalar que en el ámbito de la fiscalidad directa, si bien es cierto que la UE no posee competencia exclusiva y, por tanto, ve limitada su capacidad de armonización, goza de un importante mecanismo de control de la fiscalidad de los Estados miembros: las ayudas de Estado. Esto implica que, los límites a la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros los impone de un lado, en el campo de la imposición indirecta, la legislación armonizadora europea en vigor y, de otro lado, en materia de imposición directa, la regulación de las ayudas de Estado²⁰ -a la que se hará referencia más adelante- y los principios y libertades fundamentales articulados en los Tratados de la UE²¹.

A día de hoy, la política fiscal de la UE se plasma en el TFUE, política que a continuación se va a pasar a analizar.

2. La política fiscal general actual de la UE

Tal y como se ha señalado, los fundamentos jurídicos de la política fiscal de la UE se encuentran en el TFUE²². Esta política fiscal está orientada hacia una estrategia

¹⁹ CAMPUZANO, A.B. y CALDERÓN, C. “Las ayudas de Estado y la competencia fiscal”, en *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm.1/2016, 2016, pág. 12.

²⁰ CALDERÓN PATIER, C. y GONZÁLEZ LORENTE, A. “Las ayudas de Estado en la legislación europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”, en *Crónica Tributaria*, núm. 115/2005 (59-69), 2005, pág. 61.

²¹ STJCE asunto C-319/02: *Manninen* (7/9/2004). En este supuesto el TJCE determina que la normativa fiscal finlandesa produce el efecto de disuadir a las personas sujetas al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal de invertir sus capitales en sociedades que tengan su domicilio social en otro Estado miembro. De ello resulta que dicha normativa constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, por el artículo 56 CE. Por tanto, se reconoce expresamente por parte del Tribunal de Luxemburgo que las libertades comunitarias se proyectan también sobre la fiscalidad directa.

²² Parlamento Europeo. *Fichas técnicas sobre la Unión Europea* [en línea]. Disponible en: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html En concreto se plasma en el capítulo relativo a las disposiciones fiscales sobre la armonización de la legislación en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos (artículos 110 a 113 TFUE); el capítulo sobre la aproximación de las legislaciones que cubre los impuestos que tienen efectos indirectos en la creación del mercado interior, según el cual las disposiciones fiscales no estarán sujetas al procedimiento legislativo ordinario (artículos 114 a 118 TFUE); y otras disposiciones relacionadas con la política fiscal, como aquellas que versan sobre la libre

común plasmada por la Comisión en su Comunicación “Política fiscal en la Unión Europea: Prioridades para los próximos años”²³. Así, se establece que siempre que los Estados miembros respeten la normativa de la UE, cada uno de ellos es libre a la hora de elegir el sistema fiscal que considere más adecuado. En este contexto, actualmente las prioridades fundamentales de la política fiscal de la Unión se centran en eliminar los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza; la lucha contra la competencia fiscal perjudicial, la evasión y la elusión de impuestos; y el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude.

Para llevar a cabo esta política fiscal de la UE ha contado con diferentes instrumentos jurídicos. Desde la perspectiva de las fuentes de Derecho europeo en materia tributaria se pueden distinguir tres grandes bloques: a) las normas de integración positiva; b) las normas de integración negativa; y c) los acuerdos internacionales alcanzados por la Unión Europea²⁴.

En cuanto a las normas de integración positiva, la UE ha actuado en dos planos distintos. Desde una perspectiva positiva, ha dictado normas de armonización sobre la regulación de los tributos -especialmente directivas- y normas de coordinación -esto es, normas relativas al arbitraje, *soft law* o comunicaciones de la Comisión- para ello ha tenido que respetar los principios de atribución, subsidiariedad y proporcionalidad (artículo 5 TUE). Por otro lado, también se ha llevado a cabo una actuación negativa al prohibir las ayudas de Estado -es decir, la concesión para ciertos sectores económicos de regímenes tributarios favorables- y para impedir la competencia fiscal perniciosa²⁵. En relación a esta segunda vertiente en 1997 se aprueba el Código de Conducta, un instrumento que no es jurídicamente vinculante, pero cuya adopción compromete a los Estados miembros a derogar las medidas fiscales vigentes que constituyan competencia

circulación de personas, servicios y capital (artículos 45 a 66 TFUE), el medio ambiente (artículos 191 a 192 TFUE) y la competencia (artículos 107 a 109 TFUE).

²³ Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52001DC0260>

²⁴ LANG, M.; PISTONE, P.; SCHUCH, J. y STARINGER, C. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, 2016, págs. 50 y ss.

²⁵ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “La unión fiscal en la UE (una visión general)”, en *Revista de Derecho de la Unión Europea*, Madrid, núm. 27, julio - diciembre 2014, pág. 85.

fiscal dañina así como a abstenerse de promulgar nuevas medidas de este tipo en el futuro²⁶.

El segundo bloque hace referencia a las fuentes de integración negativa donde, a nuestros efectos, cobra especial relevancia la jurisprudencia del TJUE. Este Tribunal interpreta la legislación de la Unión para garantizar que se aplique de igual manera en todos los Estados miembros y, además, resuelve los litigios entre los gobiernos nacionales y las instituciones europeas²⁷. Así, la doctrina jurisprudencial del TJUE tiene una incidencia indirecta en el ordenamiento jurídico de los diferentes países europeos.

Finalmente, los acuerdos internacionales encuentran su base legal en el art. 217 TFUE²⁸. En el ámbito tributario, la UE ha suscrito algunos acuerdos relevantes como son el celebrado con Suiza en materia de tributación del ahorro o el suscrito con la EFTA que establece la inclusión de la legislación europea relativa a las cuatro libertades en los Estados parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo.

Surge la duda de qué incidencia tienen estos instrumentos jurídicos en el Derecho tributario interno de los Estados miembros, por lo que esto va a ser el objeto de análisis del siguiente epígrafe.

3. La incidencia del Derecho de la UE en el Derecho tributario interno de los Estados miembros

El ordenamiento jurídico europeo se caracteriza porque sus normas tienen un efecto tanto directo como indirecto, y además ostentan una primacía respecto de las normas nacionales de los Estados miembros. Estas particularidades han sido desarrolladas por la jurisprudencia del TJUE, que ha terminado por configurar al

²⁶ Consejo de la Unión Europea. “Grupo ‘Código de Conducta’ (Fiscalidad de las Empresas)” [en línea]. Disponible en: <http://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

²⁷ La sentencia de interpretación del Tribunal de Justicia vincula, como es evidente, a la jurisdicción nacional que sometió la cuestión, este principio resulta claramente de la STJCE asunto C-52/76: *Benedetti* (3/2/1977). No obstante, las sentencias del TJUE vinculan también a cuantas otras jurisdicciones se ocupan del litigio que la motivó. En este sentido se expresó el Tribunal de Justicia en su sentencia asunto C-29/68: *Milch-Fett-und Eierkontor contra Hauptzollamt Saarbrücken* (24/6/1969).

²⁸ Art. 217 TFUE: “La Unión podrá celebrar con uno o varios terceros países o con organizaciones internacionales acuerdos que establezcan una asociación que entrañe derechos y obligaciones recíprocos, acciones comunes y procedimientos particulares”.

ordenamiento de la UE como un ordenamiento independiente del nacional con métodos de interpretación y conceptos propios²⁹.

3.1. El efecto directo del Derecho tributario de la UE

El principio del efecto directo del Derecho europeo -o aplicabilidad directa- fue consagrado por el TJUE³⁰ en 1963 en su sentencia *Van Gend en Loos*³¹. En esta resolución, el Tribunal afirma que el Derecho europeo no sólo establece obligaciones para los Estados miembros de la Unión, sino también derechos para los particulares. En consecuencia, los particulares pueden invocar directamente normas europeas ante las jurisdicciones nacionales y europeas, independientemente de que el Estado recoja o no dicha norma en su ordenamiento jurídico interno. De esta manera, el efecto directo garantiza la aplicabilidad, eficacia y uniformidad del Derecho europeo en todos los países de la UE.

Posteriormente, en las sentencias *Becker*³² y *Van Duyn*³³ el TJUE exigió, en relación a las directivas, que para poder invocar el efecto directo, desde el punto de vista

²⁹ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Wolters Kluwer, Madrid, 2015, pág. 892.

³⁰ Hay que tener cuenta que en 1963 el TJUE se denominaba Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. El Tribunal ha ido recibiendo diferentes denominaciones en virtud de la aprobación de nuevos tratados comunitarios: así, en 1952 se crea el Tribunal de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero a través del Tratado de París (1951). En 1957, se produce la transformación en Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, cuyas las competencias se amplían en 1999 tras la entrada en vigor del Tratado de Ámsterdam. Finalmente, en 2009, con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Tribunal pasa a denominarse TJUE.

³¹ STJUE asunto C-23/62: *Van Gend en Loos* (5/2/1963). La empresa neerlandesa van Gend & Loos realiza una importación desde Alemania de ureaformaldehído. Sin embargo, la Administración Tributaria de Holanda somete dicha importación al pago de un derecho de aduana al aplicar un nuevo arancel que entró en vigor el 1 de marzo de 1960. La empresa entiende que dicho derecho es contrario al artículo 12 del TCEE (en su redacción original), ya se clasifica el producto importado en una categoría diferente a lo que se había hecho previamente, lo que resulta en que el arancel a pagar sea más alto que el que se pagaba antes de la entrada en vigor del TCEE. En este contexto se acude al TJUE planteando que el TCEE tenga un efecto inmediato en el derecho interno.

³² STJCE asunto C-8/81: *Becker* (19/1/1982). En este asunto relativo al IVA se plantea el reconocimiento del derecho reconocido por la directiva 77/388/CE consistente en la no sujeción al impuesto por volumen de negocios de las operaciones de negociación de créditos con relación a un contribuyente que se había abstenido de repercutir el impuesto. Expirado el plazo de transposición, Alemania no implementa la directiva y sigue liquidando el impuesto, sin reconocer a Úrsula Becker la mencionada exención.

³³ STJCE asunto C-41/74: *Van Duyn* (4/12/1974). Se plantea una cuestión prejudicial acerca de la interpretación de determinadas disposiciones del Derecho europeo sobre la libre circulación de trabajadores en el marco de un recurso interpuesto por una nacional neerlandesa a la que le fue denegado el permiso de entrada en el Reino Unido para trabajar como secretaria de la 'Church of Scientology'. El TJCE termina por concluir en el apartado 13 de la sentencia que "la seguridad jurídica de los afectados exige que pueden alegar esta obligación, aunque se haya establecido en un acto normativo que no tiene en su totalidad efecto directo automático".

de su contenido, la directiva fuera lo suficientemente incondicional y precisa. Además, estipuló la necesidad de que el Estado no traspusiera de forma adecuada las disposiciones normativas, bien por expiración del plazo concedido para su adaptación interna, o bien porque dicha adaptación se hubiera realizado de manera deficiente o insuficiente³⁴. En el ámbito de la fiscalidad indirecta, el asunto Becker supuso un punto de inflexión, en cuanto permitió a los particulares invocar las exenciones previstas en las Directivas europeas frente a los tribunales y administraciones nacionales³⁵. Con el paso del tiempo, este efecto directo de las directivas ha sido trasladado al ámbito de la imposición directa. En este sentido, en el año 2006, el Tribunal se pronunció en el asunto Denkavit-Vitic-Vormeer³⁶ reconociendo el efecto directo de la denominada Directiva matriz-filial, pese a que la propia directiva concede un gran margen de apreciación a los Estados a la hora de establecer el período mínimo de tenencia de las participaciones en las filiales por parte de la matriz.

No obstante, si bien es cierto que no hay duda sobre que el efecto directo se da respecto del Derecho primario, en lo que se refiere al Derecho derivado, el ámbito de aplicación de este principio depende del tipo de acto (reglamento, directiva, decisión, etc.)³⁷. También hay que considerar que este efecto directo puede ser vertical -interviene en las relaciones entre los particulares y el Estado miembro-, u horizontal -se aplica a las relaciones entre particulares-.

Así, tal y como se desprende del artículo 288 TFUE³⁸, los reglamentos son directamente aplicables en todos los países de la UE. El propio Tribunal de Justicia señala en su sentencia del 14 de diciembre de 1971 (caso Politi) que por su naturaleza y

³⁴ En tiempos más recientes el Tribunal ha dado un paso más, exigiendo que la adaptación del Derecho interno a una directiva tiene que garantizar efectivamente la plena aplicación de ésta. En este sentido se puede hacer referencia a las sentencias C-217/97: *Comisión contra Alemania* (9/9/1999) y C-214/98: *Comisión contra Grecia* (16/11/2000).

³⁵ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *op. cit.* pág. 893.

³⁶ STJCE asuntos acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94: *Denkavit-Vitic-Vormeer* (17/10/1996). La resolución versa sobre una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 3 y 5 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

³⁷ EUR- Lex. *El efecto directo del Derecho europeo* [en línea], 2015. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A114547>

³⁸ Art. 288 TFUE, párrafo segundo: “El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro”.

posición en el sistema de fuentes europeas, los reglamentos ostentan un efecto directo completo³⁹.

En relación a las directivas, con carácter general, los Estados miembros tienen que transponerlas a sus derechos nacionales⁴⁰. Sin embargo, como ya se ha avanzado el Tribunal de Justicia ha establecido el beneficio del efecto directo también a las directivas con la finalidad de amparar los derechos de los particulares. Así, se ha reconocido que una directiva tendrá efecto directo si sus disposiciones son incondicionales y suficientemente claras y precisas y además el Estado en cuestión no la haya transpuesto antes del plazo correspondiente. No obstante, posteriormente el TJCE matizó que este efecto directo solo puede ser de carácter vertical y que, en consecuencia, las directivas no pueden ser invocadas por un país de la UE contra un particular⁴¹. En cuanto a las decisiones éstas se asemejan en sus efectos al reglamento, puesto que revisten de eficacia directa; sin embargo, se diferencian de aquél porque no poseen necesariamente el alcance general, es decir, sólo vinculan a sus destinatarios⁴². En cualquier caso, el TJCE sólo les reconoce un efecto directo vertical⁴³. Por el contrario, los dictámenes, recomendaciones y comunicaciones no tienen efecto directo ya que no gozan de fuerza jurídica vinculante⁴⁴.

Finalmente, respecto de los acuerdos internacionales, el Tribunal de Justicia reconoce, en su sentencia de 30 de septiembre de 1987 (caso Demirel)⁴⁵, un efecto

³⁹ STJCE asunto C-43/71: *Politi* (14/12/1971). En el mismo sentido se pronuncia la STJCE asuntos acumulados C-51/71 a C-54/71: *International Fruit Company* (15/12/1971).

⁴⁰ Art. 288 TFUE, párrafo tercero: “La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios”.

⁴¹ STJCE asunto C-148/78: *Ratti* (5/4/1979). En este supuesto, Tullio Ratti, en el seno de un procedimiento penal, plantea una decisión prejudicial sobre la interpretación de las dos Directivas del Consejo en materia de clasificación, envasado y etiquetado de preparados peligrosos y pinturas. A Ratti se le acusa de haber infringido determinadas disposiciones de la Ley italiana n° 245, de 5 de marzo de 1963, y en su defensa alega que dicha Ley va en contra de lo dispuesto por la Directiva 77/728, de 7 de noviembre de 1977, Directiva que no había sido transpuesta por el Gobierno italiano. Finalmente, el TJCE desestima sus pretensiones entendiendo que la Directiva no puede generar derechos en favor de un particular antes de expirar el plazo de adaptación previsto para el Estado miembro.

⁴² Art. 288 TFUE párrafo cuarto: “La decisión será obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos”.

⁴³ STJCE asunto C-156/91: *Hansa Fleisch* (10/11/1992). El asunto trata sobre la interpretación de una decisión en materia de control sanitario, en concreto, sobre si los Estados miembros eran competentes para establecer tasas más elevadas respecto de aquellos niveles fijados por la decisión. El TJCE en este caso resuelve que los particulares pueden basarse en una decisión para impugnar la cuantía de la tarifa.

⁴⁴ Art. 288 TFUE último párrafo: “Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes”.

⁴⁵ STJCE asunto C-12/86: *Demirel* (30/9/1987). La sentencia versa sobre un caso de reagrupación familiar. En este caso el Tribunal, en el apartado 14 establece lo siguiente: “Una disposición

directo a determinados acuerdos siempre que cumplan con los criterios establecidos por la sentencia Van Gend en Loos.

Ahora bien, además de este efecto directo, el Derecho europeo también hace gala de una primacía respecto de las normas nacionales de cada Estado miembro. Por ello, este principio va a ser analizado en el siguiente apartado.

3.2. La primacía del Derecho tributario de la UE

Como punto de partida es necesario hacer referencia a la Sentencia recaída el 15 de julio de 1964 en el asunto *Costa/Enel*⁴⁶, que ha sido considerada como “piedra angular del Derecho de la Unión”⁴⁷ por ser la primera en reconocer el principio de primacía del Derecho europeo sobre el Derecho interno. De esta resolución se pueden extraer los fundamentos del principio de primacía que son los siguientes: i) el derecho derivado de la UE tiene carácter obligatorio y debe ser reconocido por todos los Estados; ii) las normas internas de los Estados miembros no pueden hacer que la fuerza del derecho de la Unión varíe de un Estado a otro; iii) los Estados miembros deben abstenerse de adoptar medidas que pongan en peligro los objetivos fundamentales de la UE; y iv) el ordenamiento de la UE debe aplicarse sin discriminación, discriminación que se produce cuando cada Estado aplica el Derecho de forma diferente.

La consecuencia práctica de este principio quedó determinada por el TJCE en su Sentencia *Simmenthal*⁴⁸ en cuyo apartado 14 el Tribunal establece que el principio de aplicabilidad directa implica que “las normas de Derecho europeo deben surtir plenamente efecto, de una manera uniforme en todos los Estados miembros, a partir de la fecha de su entrada en vigor y durante todo el período de su validez”; y prosigue en el

de un acuerdo celebrado por la Comunidad con terceros países debe considerarse directamente aplicable cuando contiene, a la vista de su tenor, de su objeto, así como por la naturaleza del acuerdo, una obligación clara y precisa, cuya ejecución y cuyos efectos no se subordinan a la adopción de acto ulterior alguno”. También hacen referencia a la eficacia de los acuerdos internacionales las SSTJCE asuntos C-104/81: *Kupferberg* (26/10/1982); y C-192/89: *Sevince* (20/9/1990).

⁴⁶ STJCE asunto C- 6/64: *Costa/Enel* (15/7/1964). El señor Costa era un ciudadano italiano que se opuso a la nacionalización del sector eléctrico en Italia. En protesta, se negó a pagar la factura de la electricidad, por lo que fue demandado por la empresa estatal ENEL. Costa argumentó en su defensa que dicha nacionalización violaba el Tratado de Roma y la Constitución Italiana, llegando el caso hasta el TJCE.

⁴⁷ En la Opinión del Abogado General J. Mazák presentada en los asuntos acumulados C-188/10 y C-189/10: *Aziz Melki y Sélim Abdeli* (7/6/2010).

⁴⁸ STJCE asunto C-6/77: *Simmenthal* (9/3/1978). El asunto tiene por objeto una petición dirigida al TJCE por el Pretore de Susa (Italia), destinada a obtener una decisión prejudicial sobre la interpretación del art. 189 TCEE y, en concreto, sobre las consecuencias de la aplicabilidad directa del Derecho europeo en caso de conflicto con disposiciones de la Ley nacional.

apartado 15 manifestando que estas disposiciones “son una fuente inmediata de derechos y obligaciones para todos aquéllos a quienes afectan, ya se trate de Estados miembros o de particulares que sean parte en relaciones jurídicas sometidas al Derecho europeo”. Termina su argumentación sentenciando la obligación de los jueces nacionales de inaplicar de oficio, cualquier disposición contraria a la legislación interna, sin que estén obligados a solicitar o a esperar la derogación previa de éstas por vía legislativa o mediante otro procedimiento constitucional⁴⁹.

Así, en virtud de esta doctrina jurisprudencial se reconoció la potestad del juez nacional ordinario de suspender cautelarmente una norma nacional aun cuando ésta ostentara rango legal⁵⁰. Años más tarde, el Tribunal de Justicia va un paso más allá afirmando que los jueces nacionales también pueden adoptar medidas cautelares positivas en defensa del Derecho europeo⁵¹. El fundamento de esta afirmación se encuentra en la “coherencia del sistema de protección cautelar” que permite al juez ordinario, al amparo del artículo 279 TFUE⁵², ejercer las mismas funciones que el juez europeo en lo que a medidas cautelares se refiere⁵³. No obstante, hay que tener presente que esta potestad no equivale a una declaración de nulidad de la norma interna ya que cada Estado miembro determina las competencias de sus tribunales en ese sentido⁵⁴.

⁴⁹ En el ámbito interno, nuestro TC también se ha manifestado a favor de esta interpretación al sostener la primacía del Derecho de la UE sobre el nacional, y estableciendo que en caso de problemas de compatibilidad, corresponde al juez interno de oficio la resolución del conflicto. En este sentido se puede hacer referencia a las SSTC núm. 28/1991 (14/2/1991); núm. 180/1993 (31/5/1993); núm. 45/1996 (25/5/1996); núm. 215/2014 (18/12/2014) y núm. 232/2015 (5/11/2015). El principio de primacía ha sido asimismo recogido por la doctrina del TS -sin ir más lejos se puede citar la STS núm. 469/2015 de 8 de septiembre sobre las cláusulas suelo- y por el TEAC -por ejemplo, en su resolución de 25 de octubre de 2012 (RG 2644/2009)-.

⁵⁰ STJCE asunto C-106/77: *Factortame* (6/3/1978). Esta resolución versa sobre la cuestión prejudicial planteada por la Cámara de los Lores de Reino Unido en relación a si el Derecho europeo facultaba o no al juez nacional para adoptar medidas cautelares en defensa del mismo mientras se tramitaba el proceso principal. Así, el TJCE falla afirmando que “el Derecho comunitario debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional, que esté conociendo de un litigio relativo al Derecho comunitario, debe excluir la aplicación de una norma de Derecho nacional que considere que constituye el único obstáculo que le impide conceder medidas provisionales”.

⁵¹ STJCE asunto C-465/93: *Atlanta* (9/11/1993). No obstante, en esta resolución el Tribunal establece los requisitos necesarios para poder adoptar la medida cautelar, que son: la existencia de serias dudas acerca de la validez del acto normativo europeo; que se dé una urgencia en el sentido de que la parte pueda sufrir un perjuicio grave e irreparable; y que se tenga en cuenta el interés de la UE.

⁵² Art. 279 TFUE: “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea podrá ordenar las medidas provisionales necesarias en los asuntos de que esté conociendo”.

⁵³ LLOYD DE VILLAMAYOR MORGAN-EVANS, D. “Las jurisdicciones nacionales como garantes del respeto del Derecho comunitario en los Estados miembros”, en *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXII, 2004, pág. 393. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1103592.pdf>

⁵⁴ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *op. cit.* pág. 897.

3.3. El efecto indirecto del Derecho tributario de la UE

Finalmente, a los dos efectos anteriores se añade el efecto indirecto, que no es otro que la obligación de interpretar las normas de acuerdo con el Derecho emanado por la UE. Esto implica que cada Estado miembro debe hacer una interpretación de su normativa a la luz de los objetivos y principios establecidos por las normas europeas con el objetivo último de evitar conflictos con el Derecho de la Unión⁵⁵. En relación a este efecto es necesario remitirse a la STJUE recaída en el asunto Kieback⁵⁶ en la que se afirma por parte del Tribunal de Justicia que se debe interpretar conforme al Derecho europeo tanto los casos cubiertos por la normativa emanada de la UE, como aquellos no cubiertos. Así, el efecto indirecto también se proyecta sobre las situaciones extraeuropeas en las que se ven envueltos los Estados miembros.

En nuestro país este efecto indirecto se observa con gran claridad en las resoluciones de la DGT quien, en numerosas ocasiones, se ha remitido a la jurisprudencia del TJUE a la hora de interpretar las diferentes controversias que se le han planteado⁵⁷.

4. Principios y disposiciones europeos aplicables al caso objeto de nuestro trabajo: las libertades fundamentales y la prohibición de ayudas de Estado

Una vez explicada la manera en que el Derecho de la UE se proyecta sobre la materia tributaria, es necesario desarrollar los principios aplicables al caso. A nuestros efectos cobran especial relevancia las libertades fundamentales en el ámbito de la

⁵⁵ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *op. ult. cit.* pág. 899.

⁵⁶ STJUE asunto C-9/14: *Kieback* (18/6/2015). La cuestión prejudicial trata sobre la interpretación del art. 45 TFUE. Esta petición se presenta en el marco de un pleito entre el Secretario de Estado de Hacienda de los Países Bajos y el Sr. Kieback acerca de la negativa de la Administración tributaria neerlandesa a deducir de los rendimientos obtenidos por el interesado, mientras trabaja por cuenta ajena en los Países Bajos, los gastos soportados derivados de la devolución de un préstamo hipotecario contraído para la adquisición en propiedad de una vivienda situada en Alemania. El TJUE falla estableciendo el hecho de que dicho trabajador se haya trasladado para ejercer su actividad profesional a un Estado tercero y no a otro Estado miembro de la Unión resulta irrelevante a la hora de reconocer la ventaja fiscal.

⁵⁷ A modo de ejemplo, se puede citar la resolución vinculante núm. V0745-11 (23/03/2011), en la que analiza el tratamiento fiscal que debe darse en el IVA a las retribuciones en especie otorgadas por una empresa a sus trabajadores a cambio de parte de su retribución dineraria. La DGT en este caso determina que estas retribuciones en especie están sujetas a IVA, dado que remuneran parcialmente el trabajo desarrollado por el trabajador en el marco de su relación laboral. Para hacer tal afirmación, el órgano administrativo se remite a la doctrina jurisprudencial del TJUE recaída en los asuntos *Astra Zeneca UK Ltd* [STJUE asunto C-40/09 (29/7/2010)] y *Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co.KG* [STJUE asunto C-258/95 (16/10/1997)].

imposición directa, así como el régimen de las ayudas de Estado. Por tanto, a continuación se va a pasar a desarrollar estos conceptos.

4.1. Las libertades fundamentales

La Tercera Parte del TFUE está dedicada a las políticas y acciones internas de la UE necesarias para la consecución del mercado interior. Entre estas políticas destaca en el apartado 2 del artículo 26 la libre circulación⁵⁸ que es desarrollada en los preceptos posteriores consagrándose cada libertad específica –esto es, servicios, personas, mercancías y capitales- en un precepto diferente.

En el ámbito de la imposición directa, la única de las cuatro libertades fundamentales que no ha tenido repercusión relevante ha sido la libre circulación de mercaderías (art. 34 y ss. TFUE)⁵⁹. Es por ello, que en el presente epígrafe únicamente se va a hacer referencia a la libre circulación de servicios, personas y capitales.

4.1.1. La libre prestación de servicios

La libre circulación de servicios está desarrollada en los artículos 56 y 57 TFUE. El primero de estos preceptos establece una prohibición general a las restricciones de la libre prestación de servicios, mientras que el segundo define el concepto de servicios en el sentido del Tratado. Así, con arreglo al artículo 56 del TFUE, se prohíben las restricciones a la libre prestación de servicios “dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación”.

El artículo 57, apartado 1, por su parte, manifiesta que se considerarán, a efectos del TFUE, “servicios” aquellas prestaciones realizadas a título oneroso, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, personas o capitales. De estas dos disposiciones se desprende que el concepto de servicios comprende cuatro elementos: 1) el ejercicio de una actividad de servicios; 2) un elemento interestatal; 3) la remuneración; y 4) la no aplicabilidad de las otras libertades. Estos elementos se van a desarrollar de manera breve a continuación.

⁵⁸ Art. 26.2 TFUE: “El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados”.

⁵⁹ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *op. cit.* pág. 935.

Como punto de partida, en relación a los sujetos que pueden recurrir a los tribunales alegando una supuesta vulneración de esta libertad, el TFUE ha declarado que deben ser personas físicas o jurídicas con nacionalidad de un Estado miembro. Como indica la redacción de los artículos 56 y 57 del TFUE, los proveedores de servicios están amparados por la protección otorgada por las normas del Tratado relativas a los servicios. Además, el Tribunal ha admitido que determinadas personas pueden reclamar derechos en nombre del prestador⁶⁰. Aun cuando no se menciona expresamente en el artículo 56 TFUE, también los destinatarios de servicios pueden invocar este precepto⁶¹.

Por otro lado, aparte de los elementos enumerados anteriormente, el Tratado es relativamente sucinto en cuanto a qué tipos de actividades pueden constituir servicios en el sentido del artículo 56 TFUE. Sin embargo, en los artículos 57.2 y 58 del TFUE se incluyen algunos ejemplos de estos servicios, destacando las actividades de carácter industrial, económico y artesanal, las profesiones liberales y los servicios en el ámbito de los transportes.

En relación al elemento transfronterizo o interestatal, se entenderá cumplido cuando el proveedor y el beneficiario estén establecidos en diferentes Estados miembros. Así, este requisito puede satisfacerse de tres maneras distintas: a) el prestador de servicios se desplaza a otro Estado miembro para prestar servicios en ese país; b) el destinatario viaja a otro Estado miembro para recibir servicios en él; y c) el servicio es el que viaja por medio de correos o telecomunicaciones⁶².

La exigencia de remuneración, por su parte, significa que un servicio debe ser de carácter comercial o económico para entrar en el ámbito de aplicación del artículo 56 TFUE. La característica esencial de la remuneración radica en que constituye una

⁶⁰ STJCE asunto C-60/00: *Mary Carpenter c. Secretary of State for the Home Department* (11/7/2002). En este caso, la mujer de un nacional británico invoca los derechos de su marido como prestador de servicios.

⁶¹ LAGERCRANTZ VARVNE, K. *Free movement of services and non discriminatory collective action*. Tesis de postgrado, Universidad de Gotemburgo, 2011, pág. 11. Disponible en: https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/24159/1/gupea_2077_24159_1.pdf. Establece la autora que esto se estableció inicialmente en los asuntos Luisi y Carbone, en los que el Tribunal de Justicia declaró que la libertad de recibir servicios era el corolario necesario de la libre prestación de servicios y, por consiguiente, la libre prestación de servicios incluye la libertad de los destinatarios de ir a otro Estado miembro para recibir un servicio allí, sin ningún tipo de restricción. Ejemplos de personas que deben considerarse destinatarios de servicios son los turistas, las personas que reciben tratamiento médico y aquellas que viajen con fines educativos o de negocios.

⁶² LAGERCRANTZ VARVNE, K. *op. cit.*, pág. 12.

contraprestación por el servicio en cuestión y normalmente se acuerda entre el prestador y el destinatario del servicio⁶³.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que el artículo 51, apartado 1, del TFUE define los servicios negativamente en cuanto a prestaciones no cubiertas por las normas del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías, personas y capitales. Así pues, la libre circulación de servicios parece ser residual respecto de las demás libertades.

Finalmente, en cuanto a qué supone una restricción de esta libertad, el TJUE ha confirmado que las disposiciones del Tratado relativas a los servicios implican la abolición de toda discriminación, directa o indirecta, por razón de la nacionalidad⁶⁴. Sin embargo, en los últimos años el Tribunal ha ido más allá del enfoque de no discriminación y ha aplicado el artículo 56 TFUE, incluso a medidas que no son discriminatorias, pero que, no obstante, se consideren que obstaculizan la libre circulación de servicios.

4.1.2. La libre circulación de personas: en concreto la libertad de establecimiento

La libre circulación de personas se desdobra en dos: de un lado, la libre circulación de trabajadores (arts. 45 a 48 TFUE) y de otro, la libertad de establecimiento (arts. 49 a 55 TFUE). Dado que en este caso se está estudiando la compatibilidad de una deducción referida al IS, esto es sociedades, únicamente se va a hacer referencia a la segunda de ellas ya que es la libertad que, en su caso, podría verse restringida.

Dicho esto, la libertad de establecimiento, como se ha avanzado se regula en los arts. 49 a 55 TFUE e incluye el derecho de un nacional de un Estado miembro a iniciar y ejercer actividades como trabajador por cuenta propia, y a establecer y gestionar empresas o sociedades en cualquier otro Estado miembro, es decir, se concede a personas físicas y a personas jurídicas, aunque los criterios de nacionalidad de las

⁶³ De acuerdo a este requisito algunos servicios públicos son descartados como servicios en el sentido del TFUE. En este sentido, el Tribunal de Justicia declaró en el asunto Humbel [STJCE asunto C-236/86: *Humbel* (27/9/1988)] que los cursos impartidos en el marco del sistema educativo público de Bélgica no constituían servicios a efectos del artículo 56 TFUE.

⁶⁴ SSTJCE asunto C-62/81: *Seco/EVI* (3/2/1982), que en su apartado 8 señala que el TFUE prohíbe “no sólo las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad del prestador del servicio, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aunque se base en criterios aparentemente neutros, produzca en la práctica el mismo resultado”; y C-224/97: *Ciola* (29/4/1999), apartado 13 –“una restricción de los puestos de atraque, como la controvertida en el procedimiento principal, infringe la prohibición, prevista en el apartado 1 del artículo 59 del Tratado, de cualquier discriminación, aunque sea indirecta, con respecto al prestador”.

sociedades se atribuyen por los Estados miembros⁶⁵. De esta manera, toda empresa constituida con arreglo a la legislación de un Estado miembro que tenga su domicilio social, su administración central o su centro de actividad principal en la UE se tratará de la misma manera que un nacional de dicho Estado.

Esta la libertad de establecimiento presenta una doble vertiente ya que no sólo se dirige a garantizar que los no nacionales sean tratados en un Estado miembro de acogida de la misma manera que los nacionales de ese Estado miembro, sino que también prohíbe a los Estados miembros de origen restringir la libertad de sus nacionales de instalar establecimientos en otros Estados. Es decir, impide que se establezcan en el ámbito europeo diferencias entre la actividad económica nacional y la actividad económica extranjera⁶⁶. Esto supone que se puede invocar frente al Estado donde se quiere ejercer la actividad o frente al Estado del que se es nacional.

Todas las disposiciones nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos atractivo el ejercicio de una libertad fundamental se consideran restricciones para estos fines. No obstante, incluso cuando una disposición nacional constituye una restricción, no se anula automáticamente ya que, dependiendo de las circunstancias, puede justificarse -tal y como se desprende del art. 52 TFUE⁶⁷-. Estos principios se aplican

⁶⁵ Art. 49 TFUE: “En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro. La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales”.

⁶⁶ STJCE asunto C-310/09: *Accor* (15/9/2011). Esta resolución en su apartado 51 señala que “habida cuenta del trato desfavorable reservado a los dividendos percibidos de una filial establecida en otro Estado miembro en relación con aquel a que estaban sujetos los dividendos percibidos de una filial residente, puede disuadirse a una sociedad matriz de ejercer sus actividades a través de filiales establecidas en otros Estados miembros”, y termina concluyendo que dicha normativa es contraria a la libertad de establecimiento.

⁶⁷ SSTJUE asuntos C-371/10: *National Grid Indus* (29/11/2011), en cuyo apartado 42 se manifiesta que sólo puede admitirse una restricción a la libertad de establecimiento si está justificada por razones imperiosas de interés general. En tal supuesto es preciso, además, que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo, para terminar concluyendo que no sirve como justificación “el objetivo de garantizar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, de conformidad con el principio de territorialidad, asociado a un componente temporal”; y C-657/13: *Verder LabTec* (21/5/2015), donde se establece que la restricción de la libertad de establecimiento se puede justificar por razones imperiosas ligadas a la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros.

también cuando una sociedad establecida en un Estado miembro opera en otro Estado miembro a través de un establecimiento permanente⁶⁸.

Hecha esta exposición, hay que señalar que la frontera entre la libre circulación de servicios y la de establecimiento puede ser difícil de trazar a veces, ya que ambas están estrechamente relacionadas. Las dos libertades se refieren a los trabajadores por cuenta propia o a las empresas que desarrollan actividades económicas en otro Estado miembro. Es por ello que el TJUE se ha encargado de señalar las notas diferenciadoras entre una y otra libertad. Así, ha manifestado que la principal diferencia radica en que el establecimiento supone una voluntad de permanencia y estabilidad, cosa que no ocurre en la libertad de prestación de servicios, que es eminentemente temporal⁶⁹. Además, el Tribunal ha apuntado que la libertad de establecimiento necesita de un desplazamiento de personas de un Estado miembro a otro para su efectiva realización y, sin embargo, esto no es forzosamente necesario en la libre prestación de servicios⁷⁰.

4.1.3. La libre circulación de capitales

Finalmente, en cuanto a la libre circulación de capitales, aparece regulada en el artículo 63 TFUE⁷¹. Del tenor literal de este precepto, se observa que se da una significativa diferencia entre esta libertad y el resto de libertades fundamentales: la libertad de movimientos de capitales no sólo se refiere a movimientos entre Estados miembros de la UE, sino también a movimientos entre Estados miembros y terceros países.

Dejando a un lado estas especialidades relativas a movimientos con terceros países, es importante señalar que la libertad de movimientos de capitales puede ser

⁶⁸ STJCE asunto C-414/06: *Lidl Belgium* (15/5/2008), que expresamente se pronuncia en este sentido en su apartado 20.

⁶⁹ STJCE asunto C-33/74: *Van Binsbergen* (3/12/1974). Dicha resolución en su apartado 11 manifiesta que “que, en particular, el requisito de que el prestador resida de modo permanente en el territorio del Estado donde se debe realizar la prestación puede, según las circunstancias, dar lugar a que se prive de eficacia al artículo 59, cuyo objeto es precisamente suprimir las restricciones a la libre prestación de servicios por las personas no establecidas en el Estado en cuyo territorio debe realizarse la prestación”.

⁷⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *op. cit.* pág. 942.

⁷¹ Art. 63 TFUE: “1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. 2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.

limitada en los términos del artículo 65 TFUE⁷². De esta manera, el artículo 65 regula las restricciones justificadas a los movimientos de capitales, contemplándose, en concreto, la discriminación fiscal en función del lugar de residencia o del lugar donde se invierta el capital, siempre y cuando no sea una discriminación arbitraria o una restricción encubierta a dicha libertad. El precepto también prevé que los Estados puedan adoptar medidas con el objeto de evitar infracciones de las leyes nacionales o de reglamentos, especialmente, en el área fiscal y en el de supervisión financiera. De igual modo, se permite exigir la declaración de los movimientos de capital por motivos estadísticos o de información administrativa, así como adoptar medidas por razones de orden público o de seguridad pública (ej.: lucha contra la evasión fiscal y el blanqueo de capitales)⁷³.

Pese a lo dispuesto en estos preceptos, el TFUE no define qué debe entenderse por movimiento de capitales, por lo que la delimitación del concepto y su aplicabilidad en el ámbito fiscal se ha ido realizando a través de la jurisprudencia del TJUE.

Así, el Tribunal de Justicia se ha remitido en numerosas ocasiones a la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988⁷⁴, que pese a ser derogada por el Tratado de Ámsterdam⁷⁵, realizaba en su Anexo I una delimitación, sin ánimo exhaustivo, de lo que debía considerarse movimiento de capitales. De acuerdo con esta norma, se definía como movimientos de capital al conjunto de operaciones que lleva a cabo una persona física o jurídica y que implican un desplazamiento de capital⁷⁶. En

⁷² Art. 65 TFUE: “1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública”.

⁷³ Establece MILLET, M. “La libertad de circulación de capitales”, en *CEI International affairs*, núm. 2/2015, 17 de julio de 2014, pág. 10, que en la historia de la UE solamente se ha recurrido a la restricción de esta libertad una vez: con motivo de la crisis bancaria acontecida en Chipre en marzo de 2013 acogiéndose al art. 65 (b). El riesgo de que una fuga masiva de capitales colapsara el sistema bancario, hizo que las autoridades de Chipre adoptaran medidas urgentes consistentes en imponer controles administrativos a los movimientos de capital. Estos controles limitaban tanto la salida de depósitos desde el país como el flujo de capital entre bancos dentro de Chipre.

⁷⁴ Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A31988L0361>

⁷⁵ Este Tratado fue firmado el 2 de octubre de 1997 y entró en vigor el 1 de mayo de 1999.

⁷⁶ Esto es, transacciones, inversiones directas, inversiones inmobiliarias, operaciones sobre títulos y en cuentas corrientes y de depósitos así como cualesquiera otras técnicas de negociación disponibles, los préstamos y los créditos financieros, las operaciones de liquidación o cesión de haberes, etc. Además, el mencionado Anexo I de la Directiva establecía un listado para la clasificación de las operaciones de movimientos de capitales denominado “Otros movimientos de capitales: Varios”.

adición al listado de la Directiva, el TJUE ha ido añadiendo otros supuestos en los que se considera que se ha producido un movimiento de capital⁷⁷. Esto hace que el concepto de libre circulación de capitales sea más amplio que los conceptos de libertad de establecimiento y de libre prestación de servicios. De esta manera, habitualmente, aquellos supuestos amparables por la libertad de establecimiento o por la libre prestación de servicios, se podrán salvaguardar también por la libre circulación de capitales, especialmente en el ámbito tributario donde las principales controversias se originan en relación al gravamen de rentas en un contexto interterritorial. Por el mismo motivo, muchas operaciones no amparadas por las libertades anteriores sí lo estarán por la libre circulación de capitales⁷⁸.

En relación al concepto de restricción a la libre circulación de capitales, se puede decir que constituye una restricción cualquier medida que prohíba u obstaculice el ejercicio de esta libertad. En el marco de la imposición directa, esto se traduce en aquellas regulaciones nacionales que supongan un mayor impuesto a pagar en base a la ubicación de los capitales⁷⁹.

Una cuestión interesante se refiere a la frontera entre el alcance de la libre circulación de capitales, por una parte, y la de la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios, por otra. En la relación con la libertad de prestación de

⁷⁷ A modo de ejemplo: la adquisición y tenencia por una entidad de un inmueble en otro Estado Miembro, sin relación con su actividad principal; la transmisión mortis causa por una persona física residente en un Estado Miembro, de un bien inmueble situado en otro; o la adquisición por una persona física residente en un Estado Miembro, de acciones representativas del capital de una sociedad residente en otro Estado Miembro negociadas en bolsa.

⁷⁸ SÁNCHEZ GONZÁLEZ, L.M. “Las libertades comunitarias como límite a la capacidad normativa de los Estados miembros en materia de impuestos directos: la doctrina del Tribunal de Justicia”, en *IEF: Cuadernos de Formación*, col. 20/10, vol. 10/2010, 2010, pág. 210.

⁷⁹ En este sentido, no son pocos los casos en los que el Tribunal de Luxemburgo ha manifestado que una normativa tributaria interna de un Estado miembro es de carácter gravoso para ciertos contribuyentes y constituye una restricción a la libre circulación de capitales. Así, se puede hacer referencia, por ejemplo, a la STJUE asunto C-386/04: *Centro de Musicología Walter Stauffer* (14/9/2006). En este supuesto nos encontramos con una normativa alemana en materia de IS que prevé una exención para las fundaciones de utilidad pública sujetas por obligación personal, pero no para las que están sujetas por obligación real, por ser residentes en otros EM. El TJUE considera que esta diferencia puede desincentivar la inversión por parte fundaciones de utilidad pública no residentes, por lo que afirma que la disposición es contraria a la libre circulación de capitales; también en este sentido se pronuncia la STJUE asunto C-319/02: *Manninen* (7/9/2004). Esta resolución versa sobre el beneficio fiscal establecido en la normativa finesa del IRPF que permite la eliminación de la doble imposición de dividendos únicamente para dividendos procedentes de sociedades establecidas en ese mismo Estado miembro. Para el TJCE “la normativa fiscal finlandesa produce el efecto de disuadir a las personas sujetas al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal de invertir sus capitales en sociedades que tengan su domicilio social en otro Estado miembro” (ap. 22) y prosigue en el apartado 23 sentenciando que “dicha normativa produce asimismo un efecto restrictivo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros en cuanto constituye para ellas un obstáculo a la captación de capitales en Finlandia”.

servicios, el TJUE manifestó en su día que las normas que regulan los servicios y las que regulan los movimientos de capitales se podían aplicar cumulativamente por lo que una legislación nacional podía ser contraria a ambos⁸⁰. No obstante, esta jurisprudencia fue matizada con posterioridad, y en el caso *Fidium Finanz*⁸¹, el Tribunal estableció que cuando una norma nacional se refiere tanto a la libre prestación de servicios como a la libre circulación de capitales, se debe examinar en qué medida esa norma afecta al ejercicio de dichas libertades fundamentales y si, en las circunstancias del litigio principal, una de ellas predomina sobre la otra. Así, en estos casos, el Tribunal de Justicia examina la norma controvertida a la luz de una sola de estas dos libertades si se demuestra que una de ellas es por completo secundaria con respecto a la otra y puede subordinarse a ella, sin que se establezca, no obstante, una primacía entre las diferentes libertades fundamentales.

Se planteó un problema similar con respecto al derecho de establecimiento. En casos como *Konle*⁸², *X AB* e *Y AB*⁸³, *Baars*⁸⁴, y *Bouanich*⁸⁵, el Tribunal de

⁸⁰ STJCE asunto C-484/93: *Peter Svensson y Lena Gustavsson c. Ministre du Logement et de l'Urbanisme* (14/11/1993). El caso versa sobre la denegación a un matrimonio residente en Luxemburgo de una bonificación fiscal relativa a un préstamo destinado a la construcción de una vivienda en dicho Estado pero contraído con un banco belga. La denegación se basa en la normativa luxemburguesa que sólo permite conceder la bonificación a aquellas las personas que hayan contraído un préstamo con una entidad de crédito autorizada en Luxemburgo. Ahora bien, el banco belga no cumple este requisito. El TJCE en este caso entiende que la normativa está vulnerando de manera cumulativa la libertad de prestación de servicios y la de capitales.

⁸¹ STJCE asunto C-452/04: *Fidium Finanz* (3/10/2006). En concreto, a los efectos que nos interesan, es necesario remitirse a los párrafos 28 y siguientes de dicha resolución. No obstante, el Tribunal no revela qué factores determinan la opción de aplicar las disposiciones del Tratado sobre los servicios en lugar de las relativas al capital. En consecuencia, este es un punto que sigue siendo necesario aclarar. En el mismo sentido, aparece la STJCE asunto C-71/02: *Karner* (25/5/2004).

⁸² STJCE asunto C-302/97: *Konle* (1/6/1999). En este caso se establece que el derecho a adquirir, explotar y enajenar bienes inmuebles en el territorio de otro Estado miembro constituye el complemento necesario de la libertad de establecimiento, mientras que los movimientos de capitales, abarcan las operaciones a través de las cuales los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro. Por tanto una misma norma puede vulnerar ambas libertades, ahora bien, el Tribunal en el supuesto únicamente se limita a manifestar que la normativa es contraria a la libertad de establecimiento.

⁸³ STJCE asunto C-200/98: *X AB e Y AB c. Riksskatteverket* (18/11/1999). El Tribunal de Luxemburgo señala que una legislación sueca consagra una diferencia de trato entre los diversos tipos de transferencia financiera interna de un grupo basándose en el criterio del domicilio de las filiales y que, en consecuencia, esta diferencia de trato es contraria a las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento. Una vez hecha esta constatación, señala en su apartado 30 que “no es necesario examinar si las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales se oponen a una legislación como la cuestionada en el procedimiento principal”.

⁸⁴ STJCE asunto C-251/98: *Baars c. Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem* (13/4/2000). En el apartado 21 de esta resolución el TJCE señala que la frontera entre una y otra libertad se puede trazar en función del porcentaje de participación en una sociedad. Pues bien, una participación del 100 % en el capital de una sociedad con domicilio social en otro Estado miembro incluye indudablemente al sujeto pasivo en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas al derecho de establecimiento.

Luxemburgo sostuvo que la frontera entre las dos libertades era poco más que una cuestión de conveniencia: basta con que una medida sea contraria al derecho de establecimiento con el fin de declararla contraria al derecho de la Unión, sin que sea necesario examinarla también en el marco de la libre circulación de capital, o viceversa. Esto implica que no hay ninguna base legal que sostenga que los ámbitos de aplicación de los derechos de libre circulación puedan ser mutuamente excluyentes y, en consecuencia, dos libertades podrían ser aplicables simultáneamente en relación a un mismo asunto⁸⁶.

No obstante, es necesario señalar que la delimitación entre una u otra libertad tiene su importancia en cuanto la libre circulación de capitales tiene un ámbito de aplicación más amplio ya que se proyecta también en relación con terceros Estados. Así, el TJUE, en situaciones intraeuropeas, manifiesta que se va a aplicar la libre circulación de personas, en su vertiente de establecimiento, en aquellos supuestos donde se adquiriera una participación decisiva -se entiende por participación decisiva aquella que permita tomar decisiones relevantes en la vida societaria- en una determinada sociedad, establecimiento permanente o figura análoga. Esto supone que hay casos donde la adquisición de participaciones puede encajar dentro del ámbito de una libertad y otros dentro del de otra.

Finalmente, recordar, que en consonancia con lo expuesto en el apartado anterior, todas las libertades fundamentales gozan del efecto directo, y pueden ser invocadas frente al Estado de residencia o frente al Estado de destino⁸⁷. Además, la doctrina del efecto indirecto supone que las disposiciones internas de cada Estado miembro deben ser interpretadas conforme al Derecho de la UE, cobrando especial relevancia, la jurisprudencia del TJUE en relación a las libertades fundamentales⁸⁸.

4.2. *El régimen de ayudas de Estado*

⁸⁵ STJCE asunto C-26 /04: *Margaretha Bouanich c. Skatteverket* (19/1/2006). En este caso, por el contrario, se entiende que denegar, en caso de compra de acciones, la deducción de los gastos de adquisición de éstas a los accionistas no residentes constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, pese a estar involucradas sociedades.

⁸⁶ SMIT, D, "The relationship between the free movement of capital and the other EC Treaty freedoms in third country relationships in the field of direct taxation: a question of exclusivity, parallelism or causality?", en *EC Tax Review*, núm. 6, 2007, pág. 252.

⁸⁷ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *op. cit.* pág. 946.

⁸⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *op. ult. cit.* pág. 952.

Por otro lado, el régimen general de las “ayudas otorgadas por los Estados” se encuentra recogido en los artículos 107 a 109 TFUE. Sin embargo, aunque dichos preceptos son íntegramente aplicables a los sectores regulados por las organizaciones comunes de mercado, su aplicación se condiciona a lo previsto en los distintos reglamentos⁸⁹.

Al margen de estas especialidades, como punto de partida, hay que señalar que el TFUE, en su artículo 107, parte de una posición contraria a la concesión de ayudas de Estado⁹⁰, si bien articula la posibilidad de admitirlas excepcionalmente en el caso de que concurren ciertas circunstancias. A raíz de la dicción del apartado primero de dicho precepto, la Comisión Europea y posteriormente el TJUE han señalado que son necesarios cuatro requisitos o elementos esenciales para que una medida nacional pueda calificarse como ayuda de Estado: (i) debe ser una ventaja; (ii) que suponga una intervención del Estado o mediante fondos estatales; (iii) que favorezca a determinadas empresas o producciones, esto es, que tenga carácter selectivo; y finalmente, (iv) que pueda afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsee o amenace con falsear la competencia. Si concurren todos estos requisitos, la medida será incompatible con el mercado interior y, en consecuencia, estará prohibida⁹¹. Este principio general, encuentra sus excepciones en los apartados 2 y 3 del propio art. 107 TFUE donde se enumeran los supuestos en los que pueden declararse compatibles con el mercado interior ciertas ayudas públicas.

No obstante, en determinados casos la intervención estatal resulta necesaria para compensar los fallos del mercado, por ello, el artículo 108 TFUE otorga a la Comisión la facultad de declarar una ayuda estatal compatible con el mercado interior. Esta facultad es exclusiva y excluyente, lo que implica que ni los Estados miembros ni las autoridades nacionales de defensa de la competencia o los jueces nacionales pueden declarar la compatibilidad de una ayuda pública. Así, en consonancia con lo establecido por el art. 108 TFUE, los distintos Estados Miembros deben notificar las nuevas

⁸⁹ CAMPUZANO, A.B. y CALDERÓN, C. *op. cit.*, pág. 2 y ss. Establecen las autoras que el recurso por parte de un Estado a lo articulado en el Tratado no puede gozar de prioridad sobre lo dispuesto en un reglamento por el que se organiza un determinado sector del mercado.

⁹⁰ Art. 107.1 TFUE: “Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, 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 o producciones”.

⁹¹ VIDAL MARTÍNEZ, P. “La reforma del régimen de ayudas de Estado en la Unión Europea”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 34-2013, pág. 147.

medidas de ayuda a la Comisión antes de aplicarlas. Además, la Comisión también examinará la información que reciba sobre presuntas ayudas ilegales; esto es, aquellas concedidas sin autorización previa. Finalmente, la Comisión puede revisar los regímenes de ayuda existentes para asegurar que todavía sean compatibles con el mercado interior⁹².

Como puede observarse, el TFUE no establece una definición del concepto de ayuda de Estado por lo que, tradicionalmente, ha sido el TJUE quien se ha encargado de delimitarlo. Así, ha reconocido en reiteradas ocasiones que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención, ya que engloba tanto las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, e incluso aquellas intervenciones que aligeren las cargas que habitualmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en sentido estricto, son de la misma naturaleza y producen idénticos efectos. De ello se infiere que aquellas medidas mediante las cuales las autoridades públicas concedan a ciertas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda en el sentido del art. 107 TFUE⁹³. En la medida en que tal ayuda afecte a los intercambios entre Estados miembros y falsee la competencia, será incompatible con el mercado común⁹⁴. Basándose en esta interpretación hecha por Tribunal de Justicia, la Comisión publicó el 19 de julio de 2016, una Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal (2016/C 262/01) que se desglosará con más detalle en el punto tres del presente estudio⁹⁵.

⁹² En relación a este precepto, el 22 de marzo de 1999 se aprobó el Reglamento (CE) no 659/1999 del Consejo por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del Artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

⁹³ STJUE asuntos C-30/59: *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autoridad* (23/2/1961); C-387/92: *Banco Exterior de España c. Ayuntamiento de Valencia* (15/3/1994); C-200/97: *Ecotrade* (1/12/1998).

⁹⁴ En la lista de posibles medidas reflejada en la Comunicación COM CE 98/C 384/0315 (sobre la aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado a las medidas sobre la imposición directa de las empresas) se enumeran, entre otras: reducciones de la base imponible, amortizaciones aceleradas, provisiones excepcionales, deducciones de la cuota, créditos de impuesto y aplazamientos de pago. Además, la jurisprudencia del TJUE ha aumentado la tipología de las denominadas medidas selectivas, a tales como impuestos selectivos [STJCE asunto C-53/00: *Ferring, SA* (22/11/2001)], tipos de gravámenes diferenciados [STJCE asunto C-308/01: *Gil insurance* (29/4/2005)] y diferimiento del impuesto [STJCE asunto C-156/98: *Alemania/Comisión* (19/9/2000)].

⁹⁵ Esta Comunicación, además de facilitar aclaraciones sobre aspectos particularmente importantes para la inversión pública, aporta directrices sobre la definición de ayuda de Estado a través de resúmenes de la jurisprudencia comunitaria reciente del TJUE y la práctica decisoria de la Comisión en la materia. Disponible en: <http://eur->

En base a esta definición, aquellas ayudas que alteren o distorsionen la competencia en el mercado interior a juicio de la Comisión Europea deben ser repuestas íntegramente –esto es lo que se conoce como procedimiento de recuperación-. Son los Estados los que deben encargarse de ello, utilizando sus mecanismos internos, ya que las normas europeas solamente regulan aspectos determinados, como el plazo de prescripción de que dispone la Comisión para exigir la recuperación de las ayudas o la forma de cálculo de los intereses de demora⁹⁶.

Por otro lado, y a los efectos que nos interesan, es necesario resaltar que con relación a la nota de selectividad exigida por el art. 107 TFUE pueden darse problemas cuando de Estados descentralizados se trata, en los que los entes territoriales ejercen su soberanía para aplicar tales medidas únicamente a su zona geográfica -como ocurre en nuestro supuesto donde es la Comunidad Foral de Navarra que es quien articula el beneficio fiscal y lo aplica únicamente en su territorio-. En este sentido, el caso Azores⁹⁷ supuso un punto de inflexión ya que por primera vez, el Tribunal toma como marco de referencia para apreciar la existencia de selectividad el territorio del ente territorial. Para ello es necesario que el ente goce de autonomía suficiente en los términos expresados en el apartado 67 de dicha resolución⁹⁸.

De especial interés para España son los asuntos C-428/06 a C-434/06⁹⁹, pues en ellos el TJUE se ha pronunciado sobre si los Territorios Históricos del País Vasco reúnen los requisitos de autonomía enunciados en la Sentencia Azores con el objetivo de determinar la existencia de selectividad de las medidas fiscales adoptadas por las

lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2016.262.01.0001.01.SPA&toc=OJ:C:2016:262:TOC

⁹⁶ PIÑA GARRIDO, L. “Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho comunitario”, en *Crónica Tributaria*, núm. 148/2013, págs. 177 y ss. Este autor establece que sólo se admite la no recuperación en caso de imposibilidad absoluta, imposibilidad que no concurre en casos de meras dificultades jurídicas, políticas o prácticas.

⁹⁷ STJCE asunto C-88/03: *Azores* (6/9/2006). El asunto versa sobre la adopción de medidas de reducción de los tipos impositivos que se aplican exclusivamente en el territorio de las Azores.

⁹⁸ Apartado 67: “para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central”.

⁹⁹ STJCE asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06: *Unión General de Trabajadores* (11/9/2008).

Diputaciones Forales consistentes en reducir el tipo impositivo del IS y conceder otros beneficios fiscales.

En primer término, el Tribunal reconoce la existencia de autonomía institucional por parte de estos Territorios Históricos, ya que poseen un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central. En segundo lugar, el TJUE constata la existencia de autonomía procedimental por parte de dichos Territorios Históricos, dado que el Gobierno central español no puede intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral. Finalmente, el Tribunal de Luxemburgo aborda el examen de la existencia de autonomía económica de los Territorios Históricos, el dato relevante en este caso consiste en conocer si la determinación de la cuantía del cupo se ve influida por la reducción de ingresos, de carácter fiscal, por parte de los Territorios Históricos. Tras estudiar la legislación española, el Tribunal concluye que la determinación del cupo obedece a un compromiso político y no es, en apariencia, consecuencia directa de la modificación de determinados parámetros económicos como, por ejemplo, la cuantía de los ingresos tributarios¹⁰⁰. De esta manera, dado que se cumplen con los requisitos exigidos por el TJUE, se toma como marco de referencia para apreciar la existencia de selectividad el territorio del País Vasco y no el de todo el Estado español.

Dado que Navarra se encuentra en una situación comparable a la del País Vasco, en cuanto se cumplen los requisitos exigidos por el apartado 67 de la mencionada resolución, cuando posteriormente se analice si la medida constituye o no una ayuda de Estado, para apreciar el requisito de selectividad, no se tomará como referencia todo el territorio de nuestro país, sino únicamente el territorio de la Comunidad Foral.

Una vez hecha esta exposición, es necesario pasar a desarrollar en detalle el beneficio fiscal recogido por el art. 70 LFIS.

¹⁰⁰ PÉREZ BERNABEU, B. “El requisito de selectividad de las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes”, en *Revista Información Fiscal*, núm. 95, 2009, pág. 63 y ss.

III. INCENTIVOS FISCALES NAVARROS A LAS PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS: EL ARTÍCULO 70 LFIS

Tal y como se ha adelantado, Navarra cuenta con un régimen fiscal propio que le permite regular sus propios incentivos fiscales. Así, a través de la reforma fiscal del año 2014, la Comunidad Foral articuló una serie de deducciones a las inversiones en producciones cinematográficas que se plasmaron en el artículo 70 LFIS, cuyas principales características se expondrán a continuación.

1. La deducción del art. 70 LFIS a las producciones cinematográficas

El artículo 70 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades, se encuadra en el Título VI de dicha Ley dedicado al cálculo de la deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades, concretamente en su sección 2.ª del capítulo IV denominado “Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”.

Dos son los supuestos de aplicación de la deducción previstos en el artículo 70 LFIS: de un lado, tal y como se desprende del apartado 1 del mencionado precepto, se benefician de una deducción del 35% las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada. Por otro lado, en su apartado segundo, el artículo 70 reconoce el derecho a los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas, del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, que se encarguen de la ejecución de una producción de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada a una deducción del 35% de los gastos realizados en territorio navarro¹⁰¹.

No obstante, la normativa tributaria no recoge el concepto de obra audiovisual por lo que es necesario remitirse a la Ley de Propiedad Intelectual, en cuyo artículo 86 define estas producciones como “Las creaciones expresadas mediante una serie de imágenes asociadas, con o sin sonorización incorporada, que estén destinadas esencialmente a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier otro

¹⁰¹ Es necesario tener en cuenta que ambas deducciones son incompatibles entre sí conforme al párrafo cuarto del art. 70.2 LFIS: “La deducción establecida en este número no será aplicable cuando el productor receptor de los servicios aplique la deducción establecida en el número 1”.

medio de comunicación pública de la imagen y del sonido, con independencia de la naturaleza de los soportes materiales de dichas obras”.

A los efectos de este trabajo, resulta de interés la deducción prevista en el apartado primero, ya que son, precisamente, sus requisitos de territorialización del gasto los que nos hacen cuestionar su compatibilidad con el Derecho de la UE. Por tanto, únicamente se va a desarrollar la parte del precepto que nos interesa, haciendo una remisión al mismo para quien quiera profundizar en el supuesto previsto por el apartado segundo del art. 70 LFIS.

Una vez hecha esta introducción se va a pasar a analizar los elementos básicos de la deducción.

1.1. Sujeto Pasivo del IS navarro: el productor

En primer lugar hay que tener en cuenta que para que la deducción sea aplicable, al margen de los requisitos específicos que se desarrollaran posteriormente, la sociedad en cuestión debe tributar en el territorio navarro.

A estos efectos, en relación a los puntos de conexión, el art. 4 LFIS se remite al Convenio Económico¹⁰². Por su parte, el artículo 19 del Convenio Económico establece que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:

- I. Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.
- II. Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

Al margen de estos requisitos generales, establece la LFIS que tendrá derecho a aplicar la deducción el productor de la obra audiovisual. Ahora bien, esta norma tampoco desarrolla el concepto de productor, por lo que nuevamente hay que acudir a la Ley de Propiedad Intelectual, que en su artículo 120.2 lo define como “aquella persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de la grabación

¹⁰² Artículo 4 LFIS: “El ámbito de aplicación del Impuesto sobre Sociedades se determinará de conformidad con los criterios establecidos en el Convenio Económico”.

audiovisual”. Por tanto, productor es el titular de los derechos de propiedad de la obra, siendo característicos de esta figura los elementos de iniciativa y responsabilidad¹⁰³. Cuando sean diferentes personas las que asuman estos roles, la calificación como productor será casuística en base al análisis de las relaciones contractuales existentes¹⁰⁴. En este sentido, el apartado primero del art. 70 LFIS, prevé que para los casos de coproducción, la deducción se aplicará por cada coproductor en función de su respectivo porcentaje de participación en la obra.

1.2. Requisitos

En primer lugar, en relación a la base de la deducción, la misma está conformada por el coste total de la producción, así como por gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite, para ambos, del 50% del coste de producción¹⁰⁵. La Ley Foral establece que dicha base será minorada en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción, reducido en la cantidad que resulte de aplicar a dichas subvenciones el tipo de gravamen de la entidad perceptora.

Por otro lado, como condición para que resulte de aplicación esta deducción, la norma precisa que deben cumplirse ciertos requisitos. A los efectos de este trabajo el requisito contemplado por la LFIS que más relevancia tiene es la denominada cláusula de territorialización del gasto. Así, el apartado primero del art. 70 LFIS exige que, en aras a aplicar el beneficio fiscal, al menos el 25 por 100 de la base de la deducción tienen que constituirlo gastos realizados en el territorio de la Comunidad Foral¹⁰⁶. En principio, no se plantean problemas de interpretación respecto de esta exigencia, no

¹⁰³ Establece GONZÁLEZ GOZALO, A. *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, dirigida por Rodrigo Bercovitz Rodríguez-Cano, Ed. Tecnos, Madrid, 2003, p. 1575, que “Iniciativa y responsabilidad son, pues, las notas que caracterizan al productor audiovisual [...]. De hecho, la amplitud de la noción de productor es tal que no se exige la condición de empresario para serlo. Así serán igualmente productores tanto la gran empresa que coordina la realización de una película cinematográfica de gran presupuesto como el amateur que, cámara en mano, graba una secuencia de imágenes para su uso privado”.

¹⁰⁴ VIANA, V. y PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D. “Inversiones en producciones cinematográficas. Oportunidades para el capital riesgo”, en *Revista Española del Capital Riesgo*, núm. 3, 2009, pág. 9.

¹⁰⁵ De acuerdo con la Resolución V0643/2005 de la DGT de 18 de abril de 2005 se entiende por coste de producción “la totalidad del importe derivado de la adquisición de bienes y servicios necesarios para la producción de la obra que tenga la consideración contable de coste de producción, cualquiera que haya sido la fuente de financiación”. Establecen VIANA, V. y PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D. *op. ult. cit.*, pág. 11, que “la base de la deducción es el capital efectivamente invertido por el productor, independientemente de cuál haya sido el origen de estos fondos, recursos propios o recursos ajenos”.

¹⁰⁶ Textualmente, el precepto establece lo siguiente: “Al menos el 25 por 100 de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio navarro”.

obstante, su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, y en especial, con las libertades fundamentales y el régimen de ayudas de Estado, será analizada en el punto tercero del presente trabajo.

Al margen de ello, la LFIS señala que la nacionalidad de la obra debe ser española¹⁰⁷. La concurrencia de este requisito de nacionalidad tiene que ser verificado por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales¹⁰⁸ mediante la emisión del certificado correspondiente una vez finalizada la producción. Finalmente, en virtud del art. 70.1.a), el ICAA debe expedir un certificado que acredite el carácter cultural de la producción. Además, tal y como exige la letra b) de dicho precepto se tiene que depositar una copia nueva y en perfecto Estado de la producción en la Filmoteca Española o en la filmoteca oficialmente reconocida por la comunidad autónoma respectiva, en los términos establecidos en la Orden CUL/2834/2009, de 19 de octubre¹⁰⁹.

1.3. Límites de la Deducción

El propio artículo 70 LFIS en su apartado tercero impide que el importe de las deducciones previstas en la ley foral sumado al resto de ayudas obtenidas por cada obra audiovisual supere el 50% de su coste de producción. No obstante, este porcentaje podrá elevarse hasta el 60% cuando se trate de una producción transfronteriza financiada por más de un Estado europeo y en la que, además, colaboren productores de más de un

¹⁰⁷ La LFIS no determina cuándo una producción es española. En este sentido, la Ley del Cine en su artículo 5 entiende que una obra tiene dicha nacionalidad cuando: i) se trate de una obra realizada por una empresa de producción española, o de otro Estado miembro de la UE establecida en España, a las que sea expedido por órgano competente certificado de nacionalidad española, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos; o ii) sea realizada en régimen de coproducción con empresas extranjeras.

¹⁰⁸ El ICAA es un organismo autónomo adscrito a la Secretaría de Estado de Cultura que planifica las políticas de apoyo al sector cinematográfico y a la producción audiovisual. Sus competencias son el cine y el mundo audiovisual en España, su gestión, funcionamiento, premios, legislación, convenios, ayudas, etc. Disponible en: <http://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/cine/el-icaa/organizacion.html>

¹⁰⁹ Artículo 17.2 de dicha Orden: “Entregar una copia nueva y en perfecto Estado de la película objeto de ayuda a la Filmoteca Española para el cumplimiento de sus fines de preservación y difusión del patrimonio cinematográfico español o, en su caso, y a elección de la empresa productora, a la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma como archivo fílmico que ejerza las funciones de recuperación, investigación y conservación del patrimonio cinematográfico correspondiente. En dicha entrega primará el soporte fotoquímico en 35 mm sobre el electrónico, si aquél fuera el formato empleado en la exhibición, y en el caso de existir varios soportes electrónicos, se entregará el de mayor calidad. La copia depositada en la Filmoteca Española en cumplimiento de esta obligación no podrá ser retirada, ni transferida para el depósito en otras instituciones para el cumplimiento de otras obligaciones de depósito que aquéllas pudieran imponer”.

Estado miembro de la UE¹¹⁰. A la hora de establecer el cumplimiento de este requisito, el sujeto pasivo tiene que presentar junto con la autoliquidación una relación del resto de ayudas o subvenciones públicas recibidas.

Además, si bien es cierto que en adición a la restricción anterior, el art. 72.3 LFIS recoge un límite conjunto máximo de aplicación de deducciones del 25% de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional, el mismo precepto señala que la deducción a inversiones en producciones cinematográficas queda excluida de este límite del 25%. Esto implica que el importe de estas deducciones puede absorber la totalidad de la cuota líquida. De esta manera, existe la posibilidad de que el importe resultante de aplicar la deducción sea equivalente a la cuota y que, por tanto, no haya que ingresar ninguna cantidad en concepto de IS.

1.4. Momento de generación y plazo de aplicación

Tal y como se desprende del artículo 70 apartado primero, la deducción se practicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. Sin embargo, cuando la producción tenga un plazo superior a los doce meses o afecte a más de un período impositivo, se podrá optar por “aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de estos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se inicie la misma”.

En relación al momento de generación y al plazo de aplicación de este tipo de incentivos, se han planteado consultas interesantes a la DGT sobre producciones que se entreguen por partes¹¹¹ o sobre el período impositivo al que debe aplicarse el incentivo¹¹².

¹¹⁰ El propio precepto también estipula que “lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación a las obras audiovisuales difíciles ni a las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Reglamentariamente se desarrollarán los supuestos en los que una obra audiovisual podrá tener la consideración de difícil a efectos de la deducción regulada en este artículo”.

¹¹¹ Consulta vinculante DGT núm. V0065/2017 (17/1/2017). Una entidad agrupa diversas asociaciones de productores cuyos socios se encargan de la ejecución de producciones extranjeras de obras audiovisuales de animación. En el caso de que la producción se entregue por partes, con arreglo a certificaciones de obra emitidas, en la medida en que dichas certificaciones suponen una entrega de las unidades de obra correspondientes, la entidad podrá aplicar la deducción por los gastos incurridos en el ejercicio que se justifiquen con la oportuna certificación, sin perjuicio de los límites establecidos, los cuales se determinarán atendiendo al importe total de la producción.

¹¹² Consulta vinculante DGT núm. V4316/2016 (6/10/2016). Una producción cinematográfica comenzó a producirse en enero de 2016, y se terminaría a finales de 2016, depositándose una copia en la

1.5. Mecanismos de aplicación de la deducción

Una vez descritas las características principales de los incentivos fiscales que se prevén para la inversión en el sector cinematográfico en Navarra, procede esbozar de manera superficial el funcionamiento de ciertos mecanismos que se han articulado para un mejor aprovechamiento de estos beneficios. Con esto hago referencia a la utilización de figuras como las Agrupaciones de Interés Económico (de ahora en adelante “AIEs”) y las Entidades Capital Riesgo (a partir de ahora “ECRs”). Son tales sus ventajas que en muchas ocasiones se ha recurrido a la simulación para poder aprovecharse de los mismos.

Como punto de partida, hay que señalar que tanto la LIS como la propia LFIS e incluso Ley del Cine recogen la figura jurídica de las AIEs. Las AIEs son figuras asociativas de cooperación interempresarial que se crean con el objeto de facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros. Del fin que les es propio nace la posibilidad de utilizar estas figuras como el medio idóneo para la entrada de inversores en las producciones cinematográficas, dado que la disminución de la concesión de las ayudas públicas ha resultado en que las producciones de cine tengan que buscar, como medio de financiación alternativo, la entrada de inversores privados. De esta manera, se puede definir a las AIEs como entidades con personalidad jurídica y carácter mercantil, cuyo fin consiste en facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios, y cuyo objeto debe limitarse de manera exclusiva a una actividad económica auxiliar de la desarrollada por los mismos¹¹³.

En el ámbito de las inversiones cinematográficas la utilización de una AIE proporciona varias ventajas como es la entrada de varios inversores, que permite aumentar el volumen de la inversión en una figura con administración y funcionamiento muy flexibles¹¹⁴. En relación a esto, la DGT ha manifestado que una AIE puede tener la

filmoteca antes de la finalización de ese año. La terminación de la producción y la solicitud del certificado de nacionalidad y de que la obra tiene carácter cultural se ha producido antes de la finalización del año 2016, con lo cual, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas podrá aplicarse en la autoliquidación del IS correspondiente al período impositivo de 2016 y, en su caso, en las de los períodos siguientes de acuerdo con el art. 39.1 LIS, aun cuando la notificación de la concesión de los certificados, se produzca en el período impositivo siguiente al de la finalización de la obra.

¹¹³ VIANA, V. y PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D. *op. cit.*, pág. 16.

¹¹⁴ VIANA, V. y PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D. *op. ult. cit.*, pág. 18.

consideración de productor al objeto de aprovechar los beneficios fiscales establecidos en la normativa¹¹⁵.

Así, de manera genérica se podría decir las AIEs presentan ventajas en cuanto a su fiscalidad, ya que los beneficios y pérdidas e incentivos fiscales se imputan directamente a los inversores como si estos realizaran directamente la inversión, de tal manera que pueden ser aplicados contra el resultado positivo obtenido por la entidad en ese período –esto se debe a que se encuentran sometidas a un régimen de transparencia fiscal-. Por otro lado, también goza de una gran flexibilidad en cuanto permite el uso de un mecanismo independiente para realizar la inversión, pero con una figura más abierta que la de una sociedad. La poca rigidez temporal posibilita al inversor salir de la Agrupación una vez obtenida la rentabilidad y desvincularse totalmente de la posterior explotación de la película, sin ostentar sobre la misma derechos de propiedad intelectual. Finalmente, el riesgo soportado en cuanto a la rentabilidad de la inversión, es mínimo. En este sentido, el único riesgo asumido por el inversor sería que la película no se terminase y que, en consecuencia, no se obtuviera la calificación del ICAA¹¹⁶. Todos estos beneficios no pasan desapercibidos para el sector, y así se evidencia del hecho que la mitad de los largometrajes españoles nominados en los Premios Goya de este año han sido en parte financiados a través de una AIE¹¹⁷.

En el ámbito foral, el artículo 107 LFIS acepta la aplicación de las normas generales del IS a las AIEs reguladas por la Ley 12/1991 de acuerdo con ciertas particularidades¹¹⁸. En adición a esto, el artículo 27 del Convenio Económico dispone

¹¹⁵ En este sentido, la Consulta núm. V0207-08 (6/2/2008) establece que “La Agrupación se inscribe en el Registro de entidades productoras del Ministerio de Cultura y financia un 95% del coste de la producción, porcentaje en el que le corresponderán los derechos de propiedad intelectual derivados de la misma. Firma un contrato de comisión mercantil con los productores ejecutivos que suscribirán en su nombre, pero por cuenta de la Agrupación los acuerdos necesarios para la elaboración de la producción. La Agrupación interviene en otros contratos de venta de derechos y distribución. En definitiva, de los hechos descritos en el escrito de consulta se deduce que la Agrupación, actúa como productor a través de su inversión, adquiriendo la titularidad de los derechos y participando en la iniciativa y responsabilidad de la obra”.

¹¹⁶ ALONSO ARÉVALO, I. *Incentivos fiscales en proyectos cinematográficos a través de Agrupaciones de Interés Económico*. BESTAX, pág. 4 y ss. Disponible en: <http://www.bestax.es/wp-content/uploads/2015/bestax-documento-AIE-cine.pdf>

¹¹⁷ Disponible en: <http://gabeirasyasociados.com/la-mitad-las-peliculas-nominadas-los-goya-financiadas-dinero-privado-aies/>

¹¹⁸ Así, la Ley Foral establece que dichas entidades no tributarán por el IS por la parte de base liquidable correspondiente a los socios residentes en territorio español. Además, articula que se imputarán a sus socios residentes en territorio español: 1) Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 38 LFIS, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo; 2) Las bases liquidables, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases liquidables negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo; 3) Las deducciones y

que solamente si todos los miembros de la agrupación están sometidos a normativa foral, resultará de aplicación a la AIE el régimen foral navarro.

Por otro lado, en cuanto a las ECRs, se trata de entidades financieras cuyo objetivo primordial consiste en la toma de participaciones de manera temporal en el capital social de otras empresas no financieras que no coticen en Bolsas de valores. Es decir, la entidad pone a disposición de la sociedad en cuestión recursos económicos, pasando a ser socio-accionista y participando directamente en los riesgos y resultados de la misma. La ventaja que presenta esta figura es que supone una manera atractiva de financiación para las empresas, ya que aumenta su estabilidad económica y sus fondos propios, a la par que les otorga credibilidad y fiabilidad financiera¹¹⁹.

A diferencia del caso de las AIEs, las ECRs ya se podían utilizar en el sector cinematográfico antes de su inserción en la Ley del Cine, de esta manera, lo único que se hace es incorporar una alusión específica a estas figuras como una llamada atención al sector para promover la entrada del capital riesgo en el mismo. Esto se debe al papel que juega el capital riesgo como dinamizador de inversiones mediante contribuciones técnicas y financieras. Así, se permite a los operadores en el área del capital riesgo participar en proyectos cinematográficos aprovechando los beneficios fiscales de forma directa o indirectamente a través del régimen de consolidación fiscal¹²⁰. A los efectos que nos interesan, la LFIS regula las ECRs en el art. 110 LFIS.

Una vez hecha esta exposición, es necesario resaltar que la configuración que hace el art. 70 LFIS de los sujetos que pueden acceder a los beneficios fiscales en el sector cinematográfico en Navarra es ciertamente problemática, particularmente, en relación a sus requisitos de territorialización del gasto. Por ello el apartado siguiente se va a centrar en realizar un análisis de compatibilidad de dicho beneficio con el Derecho de la UE, ya que tal y como ha manifestado el TJUE, implantar exigencias de este tipo a la hora de articular incentivos fiscales para favorecer el mecenazgo cultural, puede llegar a restringir la libertad de circulación, e incluso constituir una ayuda de Estado prohibida que lesione lo establecido en el TFUE.

bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. A este respecto, las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, y la correspondiente minoración de la cuota se llevará a cabo según las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; 4) Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

¹¹⁹ HEAPPEY, M. “Ventajas de la financiación mediante sociedades de capital riesgo”, en *Estrategia financiera*, núm. 218, 2005, págs. 40-43.

¹²⁰ VIANA, V. y PÉREZ-BUSTAMANTE YÁBAR, D. *op. cit.*, pág. 21.

IV. ANÁLISIS DE COMPATIBILIDAD DEL ART. 70 LFIS CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.

El presente apartado se va a estructurar en dos bloques, en primer lugar se analizará si la deducción a las producciones audiovisuales supone una discriminación o restricción de las libertades europeas fundamentales para, posteriormente, estudiar su encuadre dentro del régimen de las ayudas de Estado.

1. Problemas de compatibilidad con las libertades fundamentales

Fue a raíz del asunto Casagrande¹²¹ cuando el, por aquel entonces, TJCE manifestó que las libertades europeas fundamentales producían efectos incluso en relación a competencias exclusivas o reservadas a los Estados miembros, como es el caso de los impuestos directos.

A día de hoy, esta cuestión no es discutida, pero en aras a determinar la posible transgresión de una libertad fundamental, es necesario hacer un análisis de diferentes aspectos tales como la comparabilidad de ambas situaciones; la existencia de diferencia de trato; la justificación del diferente trato; y en último lugar, la proporcionalidad de la medida¹²².

De esta manera, lo primero que hay que examinar es la comparabilidad de las situaciones en que se puede dar la discriminación o restricción de la libertad fundamental. Para ello se debe determinar si la situación interna o doméstica es comparable con las situaciones europeas. Este examen es el primer paso a dar para poder seguir analizando la compatibilidad de la norma en cuestión con el Derecho de la Unión Europea, ya que en el caso de que ambas situaciones no sean comparables, resulta innecesario continuar con el estudio.

¹²¹ STJCE asunto C-9/74: *Casagrande* (3/7/1974). La cuestión versa sobre las diferencias de trato entre estudiantes de nacionalidades diferentes. En relación a ello, en el FFJJ sexto de esta resolución, el Tribunal manifiesta que “Considerando que, si bien la política de enseñanza y de formación no forma parte como tal de los ámbitos que el Tratado somete a la competencia de las Instituciones comunitarias, no por ello se deduce que el ejercicio de las competencias cedidas a la Comunidad se encuentre limitado de alguna manera si puede afectar a las medidas adoptadas para ejecutar una política como la de la enseñanza y formación; que, especialmente, los Capítulos 1 y 2 del Título III del Tratado contienen disposiciones cuya aplicación puede incidir en esta política”.

¹²² CARMONA FERNÁNDEZ, N. *op. cit.*, pág. 953 y ss.; y STEFANER, M.C. *Freedom of Establishment (Art. 43 EC Treaty) and Freedom to Provide Services (Art. 49 EC Treaty) and Tax Law*. Tesis de postgrado, Instituto de Derecho Tributario austriaco, 2000, pág. 19 y ss. Disponible en: <https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/stefanerdiplomarbeit.pdf>

A continuación, en el caso de hallarnos ante situaciones comparables, el siguiente punto a valorar es la posible diferencia de trato legal entre ambas situaciones. Ahora bien, hay que tener presente que no toda diferencia de trato en situaciones comparables determina automáticamente la vulneración de una libertad fundamental, sino que únicamente abre la posibilidad a seguir valorando otras cuestiones. En concreto, en tercer lugar, se analiza específicamente si la restricción de la libertad fundamental está o no justificada, ya que en ocasiones se puede pretender la consecución de otro bien jurídico protegido por el Ordenamiento europeo¹²³.

Finalmente, cuando la restricción de la libertad fundamental se ampare en una justificación admitida por el Derecho de la Unión Europea, hay que ver la proporcionalidad de la discriminación o trato desigual, para sentenciar la compatibilidad o no del beneficio fiscal controvertido con el ordenamiento jurídico europeo.

1.1. Diferencia entre discriminación y restricción

Antes de continuar con el análisis, es necesario tener en cuenta que en los inicios de la UE, las libertades fundamentales eran meras prohibiciones discriminación entre los nacionales del país de origen y los no nacionales. Tiempo después, el Tribunal de Luxemburgo afirmó que las discriminaciones encubiertas o indirectas también eran contrarias al Derecho de la Unión. A medida que fue resolviendo más controversias, el Tribunal definió y adaptó lo que consideraba una infracción. Así, actualmente, se puede afirmar que, para el TJUE, las libertades fundamentales no sólo son una prohibición de la discriminación, sino también una prohibición de restricción.

La diferencia entre una discriminación y una restricción es que en las discriminaciones una persona que no tiene un nexo con la UE -un extranjero- es tratado de forma diferente a una persona vinculada con la Unión -en ese caso un nacional de origen-. Por el contrario, nos encontramos ante una restricción cuando ambas personas son tratadas de la misma manera, pero dicho tratamiento inhibe a la persona a la hora de ejecutar una libertad fundamental¹²⁴. Es decir, una restricción se define como toda

¹²³ A modo de ejemplo, el TJUE ha entendido que existe una justificación cuando hay un interés público, y lo habrá cuando se busque: mantener la coherencia del sistema fiscal del Estado miembro [STJCE asunto C-204/90: *Bachmann c. Bélgica* (28/1/1992)]; preservar o mantener la distribución equilibrada del poder de imponer impuestos entre los Estados miembros [STJCE asunto C-446/03: *Marks & Spencer* (13/12/2005)]; o luchar contra las prácticas abusivas (es decir, la elusión y la evasión fiscal) [STJCE asunto C-282/12: *Itelcar* (3/10/2013)].

¹²⁴ STEFANER, M.C., *op. cit.*, pág. 32 y ss.

medida capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el TFUE¹²⁵.

En el ámbito de la fiscalidad directa, resulta de especial relevancia la sentencia recaída en el asunto Comisión/República Francesa¹²⁶, donde el TJUE hace referencia de manera explícita a los conceptos de restricción y obstáculo. En esta resolución se valoraba una normativa interna que otorgaba una ventaja fiscal aquellas editoriales que editaran en Francia, mientras que si lo hacían en otro Estado miembro se denegaba el disfrute de dicho beneficio. Para el Tribunal esta situación limitaba la publicación realizada en otros Estados europeos, lo que resulta en un efecto equivalente a las restricciones prohibidas por el derecho de la UE. De igual forma, señala que la normativa controvertida supone un obstáculo al comercio intraeuropeo al dar preferencia a las publicaciones realizadas en el Estado francés, y en consecuencia, limitar las importaciones.

Por otro lado, el TJUE también ha entendido que disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen obstáculos a dicha libertad, aún cuando se apliquen con independencia del criterio de nacionalidad¹²⁷.

Este enfoque presenta dos evidentes ventajas: de un lado, aparece la posibilidad de eliminar trabas de naturaleza no discriminatoria -ej.: duplicidad de requisitos-; y de otro lado, se elimina la necesidad del análisis de comparabilidad cuando en lugar de estar ante una discriminación nos encontramos ante una restricción¹²⁸. En consecuencia, en aquellos supuestos en que se elimine este análisis, se deberá verificar con mayor

¹²⁵ STJCE asunto C-8/74: *Dassonville* (11/7/1974). En esta resolución el Tribunal de Luxemburgo define el concepto de restricción indicando que toda medida capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intracomunitario, debe ser considerada medida con efecto equivalente a restricciones cuantitativas.

¹²⁶ STJCE asunto C-18/84: *Comisión c. República Francesa* (7/5/1985). En concreto, el Tribunal de Luxemburgo entiende que dicha ventaja fiscal produce una restricción de la libre circulación de mercancías que es capaz de influir sobre las importaciones y exportaciones de revistas del país.

¹²⁷ SSTJCE asunto C-18/95: *Terhoeve* (26/1/1999), en cuyo apartado 39 se manifiesta que aquellas “disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad, aun cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados”; En el mismo sentido se pronuncian las sentencias C-10/90: *Masgio* (7/3/1991), apartados 18 y 19; C-415/93: *Bosman* (15/12/1995), apartado 96; C-385/00: *Sr. de Groot* (12/12/2002), apartado 78.

¹²⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *op. cit.* pág. 953 y ss. Este mismo autor establece que en el ámbito de los impuestos directos, el TJUE ha considerado como una restricción aquellas medidas fiscales que otorguen diferencias de trato por razón de la nacionalidad o del lugar de realización de la actividad, operación o inversión; y LANG, M. “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”, en *EC tax review*, vol. 18, núm. 3, 2009, págs. 97-113.

intensidad si la restricción está o no justificada. Así, la importancia de diferenciar entre los casos de discriminación directa, discriminación indirecta y restricción, radica en determinar qué tipo de justificaciones permitirían la conservación de una normativa nacional contraria al TFUE. Las discriminaciones directas únicamente pueden justificarse por razones expresas establecidas en el Tratado, por el contrario, las discriminaciones indirectas y las restricciones, pueden encontrar amparo tanto en las razones expresamente establecidas en el mismo, como en razones de interés general. Al margen de ello, la distinción entre discriminación y restricción en el ámbito europeo, no tiene mayor alcance y, como resultado, la aplicación de cualquiera de ellos producirá finalmente los mismos efectos¹²⁹.

En base a lo expuesto se puede observar que la normativa navarra de incentivos fiscales a las producciones cinematográficas no da un trato diferente a dos sujetos en base a su nacionalidad o residencia, sino que ambas personas son tratadas de la misma manera, pero dicho tratamiento puede suponer limitaciones a la hora de ejecutar una libertad fundamental. Por tanto, dicho beneficio fiscal más que provocar una discriminación, será susceptible, en su caso, de producir una restricción a las libertades fundamentales. Más concretamente, podrá constituir una restricción indirecta en cuanto existe una disposición interna que no de derecho, pero sí de hecho establece un impedimento de salida de un Estado miembro. Este tipo de restricciones buscan promover sectores de actividad específicos del Estado en cuestión, desincentivando la inversión en otros Estados europeos al denegar el disfrute de determinadas ventajas fiscales en el supuesto de que los sujetos afectados inviertan fuera de su territorio¹³⁰.

Dicho esto, a continuación se va a analizar si la normativa controvertida supone o no una restricción a las libertades europeas, y en su caso a cuál de ellas afectaría.

¹²⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, G. “Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el derecho comunitario”, en *IEF*, núm. 8/04, 2004, pág. 20. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2004_08.pdf. Establece esta autora en la página 25 de dicho trabajo que “Los supuestos de restricción se diferencian de la discriminación, por cuanto el análisis se realiza desde una perspectiva diferente, mientras que en la discriminación lo esencial es determinar la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes, en la restricción lo que interesa es determinar los efectos producidos por una determinada normativa o medida, capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias. Como consecuencia de lo anterior, es posible que un supuesto de discriminación constituya también un supuesto de restricción, pero los supuestos de restricción no necesariamente conllevarán una discriminación. Uno de los aspectos esenciales para determinar cuándo nos encontramos ante una situación de discriminación o de restricción lo constituye el término de comparabilidad, el que estará siempre presente en situaciones de discriminación, pero podrá existir o no, en situaciones de restricción”.

¹³⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, G. *op. ult. cit.*, pág. 26.

1.2. Libertad fundamental afectada

Como se ha avanzado anteriormente, la libertad de establecimiento (arts. 49 a 54 TFUE) permite a una persona, física o jurídica, nacional de un Estado de la UE el ejercicio de una actividad económica en otro Estado miembro mediante la apertura de agencias, sucursales o establecimientos, así como la toma de participaciones en entidades de esos otros Estados sin ser discriminadas fiscalmente respecto a las sociedades nacionales. No obstante, esta libertad presenta una doble vertiente, y es que además prohíbe a los Estados europeos de origen restringir la libertad de sus propios nacionales a la hora de instalar establecimientos en otros Estados miembros, es decir, no permite implantar, en el ámbito europeo, diferencias entre la actividad económica nacional y la actividad económica extranjera.

Además de ello, en el apartado 4.1 del presente estudio también se ha hecho referencia a la frontera entre las diferentes libertades fundamentales. A este respecto, cabe recordar que la nota diferenciadora entre la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios radica en que el establecimiento implica una voluntad de permanencia y estabilidad y que, además, necesita de un desplazamiento de personas de un Estado miembro a otro para su efectiva realización, mientras que, por el contrario, la libertad de prestación de servicios es eminentemente temporal. Los límites tampoco se encuentran claramente definidos entre el libre movimiento de capitales y la libre circulación de personas en su vertiente de establecimiento. En relación a esto, el TJUE ha manifestado que se va a aplicar esta última allí donde se adquiera una participación decisiva dentro de una sociedad, es decir, cuando se obtenga una participación que permita ejercer una influencia significativa dentro de la vida societaria.

Por otro lado, en el caso que nos ocupa se está analizando una deducción del IS navarro, deducción cuyo sujeto pasivo son las personas jurídicas y que para ser aplicada requiere, tal y como expresa el art. 19 del Convenio Económico, que se den ciertos nexos de conexión con el territorio foral -en concreto, debe tratarse de una sociedad con domicilio fiscal en Navarra o que opere exclusivamente en territorio navarro-. Como también se ha advertido anteriormente, otra forma de acceder a la deducción es a través de ECRs y AIEs, esto es, a través de entidades con personalidad jurídica y carácter mercantil. En base a lo expuesto, se puede concluir de una manera bastante evidente que, en su caso, nos encontraríamos ante una eventual restricción de la libertad de

establecimiento, ya que la deducción es susceptible de aligerar la carga fiscal de sus beneficiarios –esto es, personas jurídicas- de tal manera que las sociedades que no cumplen con los requisitos de territorialización del gasto no pueden aprovecharse de ella y soportan un mayor gravamen encontrándose, por ello, en una situación menos favorable que las sociedades que ejercen su actividad en el territorio navarro.

Una vez delimitado el ámbito de la libertad fundamental en el que nos movemos, resulta necesario determinar si se ha producido o no una restricción a la misma. En relación a esto, es necesario hacer referencia a la STJUE de 13 de marzo de 2008¹³¹ relativa al régimen fiscal español aplicable a las actividades de I+D+IT. En este supuesto el Tribunal de Luxemburgo entiende que tal régimen presenta determinados aspectos incompatibles con el Derecho de la Unión y, más concretamente, con la libertad de establecimiento. Esto se debe a que la LIS establecía un régimen de deducción de los gastos relativos a actividades de investigación y desarrollo efectuadas por las empresas fuera del territorio nacional más restringido que cuando las mismas actividades se desarrollaban en territorio español -en concreto, estos gastos sólo se tenían en cuenta si la actividad de investigación se efectuaba principalmente en España y no sobrepasaba el límite del 25 por ciento del importe total invertido-.

Así, para el Tribunal, esta situación disuade a las empresas que operan en España de abrir centros de I+D+IT en otros Estados miembros o de efectuar gastos relativos a dichas actividades en establecimientos secundarios situados en otros Estado miembro de la UE. De la misma manera, también se perjudica a las empresas que tienen su sede principal en otro Estado miembro y ejercen su objeto social en España a través de establecimientos secundarios, ya que sus actividades a menudo se encuentran situadas en el lugar de su establecimiento principal y, en consecuencia, no pueden acogerse al régimen fiscal más favorable. El TJUE concluye declarando que un incentivo puramente fiscal reservado a los gastos efectuados en el territorio del Estado miembro de que se trate vulnera el principio de libertad de establecimiento -apartado 22 de la resolución C-248/06-.

¹³¹ STJUE asunto C-248/06: *Reino de España c. Comisión* (13/3/2008). Similar a esta resolución es la STJUE C-318/05: *Comisión/Alemania* (11/9/2007). En este supuesto la posibilidad de deducir los gastos de escolaridad a los ocasionados por la asistencia a determinados colegios alemanes se entiende que no es compatible con el Derecho comunitario ya que tal limitación es contraria al derecho de libre circulación de los trabajadores y a la libertad de establecimiento.

En el supuesto que nos atañe, nos encontramos ante una situación análoga ya que hay un beneficio fiscal –la deducción a las inversiones en producciones cinematográficas del art. 70 LFIS- que se reserva para aquellos casos en que se efectúen gastos en un territorio concreto –Navarra- por un importe determinado. Por tanto, en virtud de la postura adoptada por el TJUE en su resolución del 2008, se puede afirmar que el requisito de territorialización del gasto constituye una restricción de la libertad de establecimiento en un doble sentido: de un lado, atrae a empresas no residentes a instalarse directamente o a través de sus establecimientos secundarios en Navarra; y de otro, disuade a las sociedades navarras de establecerse en otros territorios. Es decir, la configuración de la deducción es susceptible de dificultar indirectamente el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el TFUE¹³².

Ahora bien, la restricción no determina *per se* la vulneración de una libertad fundamental, sino que es necesario analizar si concurre alguna justificación que ampare dicha restricción. En este sentido, el Tribunal de Justicia ha rechazado en numerosas ocasiones la posición de que tales medidas puedan argumentarse por su objetivo de promoción de la economía nacional, ya que objetivos puramente económicos no pueden amparar limitaciones de libertades fundamentales. La pérdida de ingresos fiscales, la erosión de la base imponible o la ausencia de armonización en materia de imposición directa tampoco han sido aceptadas como justificación de una medida que restringe una libertad fundamental¹³³.

No obstante, el TJUE ha admitido otras excepciones basadas en las denominadas “razones imperiosas de interés general”. En este punto se entra en el campo de la especulación, ya que hay que imaginar qué razones de interés general podría alegar la Comunidad Foral para justificar su medida. Entre las pocas aceptadas aparece la necesidad de garantizar el equilibrio del reparto del poder tributario, la coherencia del sistema fiscal o la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales para evitar

¹³² Establece MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm.19/2015, 2015, pág. 21, que si bien es cierto que los Estados miembros pueden, legítimamente, limitar la concesión de ventajas fiscales a aquellos fines que consideren dignos de protección, una vez creadas, dichas ventajas no pueden excluirse a ningún beneficiario de otro Estado miembro.

¹³³ STJCE asunto C-35/98: Verkooijen (6/6/2000). En este caso, el Sr. Verkooijen era residente de los Países Bajos y recibió dividendos por las acciones que tenía en Petrofina NV, la empresa matriz belga de su empleador (Fina Nederland BV). Sin embargo, se le negó la exención de impuestos por los dividendos que recibió sobre estas acciones en 1991, ya que los dividendos estaban exentos únicamente si eran recibidos de una empresa holandesa.

la evasión fiscal¹³⁴. Procede desarrollar de manera muy breve cada uno de estos motivos de justificación para ver si concurren o no en nuestro supuesto¹³⁵.

En primer lugar, la garantía del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros otorga a los Estados europeos el derecho a ejercer y proteger dicha potestad establecida por ellos mismos. En este sentido ha de interpretarse la jurisprudencia del TJUE, en la que reitera que este motivo de justificación faculta para impedir actuaciones que sean “susceptibles de comprometer la potestad de un Estado miembro a ejercitar su competencia fiscal en cuanto a las actividades desarrolladas en su territorio”¹³⁶. Para ello, los Estados pueden actuar en dos planos: por un lado, tienen derecho a evitar que, a través del traslado de ingresos a otro Estado miembro, se produzca una sustracción a su potestad tributaria; por otro, no están obligados a considerar pérdidas registradas por una actividad que tribute en otro Estado europeo y no en su territorio.

Pues bien, en este sentido quizás se podría alegar por parte de la Comunidad Foral que la generalización de este beneficio en los distintos Estados miembros obliga, en cierta medida, a su implementación para evitar que se trasladen actividades económicas a otras jurisdicciones fiscales. Analizando la situación sobre los beneficios fiscales específicamente diseñados en diferentes Estados miembros de la UE para incentivar la producción de obras cinematográficas y audiovisuales, se puede observar que países como Bélgica, Irlanda, Hungría, Italia, Luxemburgo, Malta o Reino Unido los recogen en sus ordenamientos jurídicos¹³⁷. Si todos estos Estados prevén requisitos de territorialización del gasto, parece que puede perjudicar a la Comunidad Foral no

¹³⁴ LOBATO MOSQUERA, N. “Las causas de justificación de normas tributarias discriminatorias o restrictivas de las libertades comunitarias admitidas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en *Dereito*, vol. 18, núm. 1, 2009, pág. 182. En el mismo sentido, en la STJCE asunto C-264/96: *ICI c. Colmer* (16/7/1998), apartado 29, el TJCE establece que “It is true that in the past the Court has accepted that the need to maintain the cohesion of tax systems could, in certain circumstances, provide sufficient justification for maintaining rules restricting fundamental freedoms. Nevertheless, for that it is needed a direct link between the deductibility of contributions from taxable income and the taxation of sums payable by insurers under old-age and life assurance policies, and that link had to be maintained in order to preserve the cohesion of the tax system in question”.

¹³⁵ La definición y características de las distintas justificaciones se han extraído de las conclusiones del Abogado General Juliane Kokott en el asunto C-48/13: *Nordea Bank* (13/3/2014).

¹³⁶ STJUE asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11: *Santander Asset Management SGIIC y otros* (10/5/2012), en cuyo apartado 47 se señala que “Procede recordar que puede admitirse la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, en particular, cuando el objetivo del régimen de que se trate sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio”.

¹³⁷ MORENO GONZÁLEZ, S. “La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea”, en *Revista Quincena Fiscal*, núms.13/2010 y 14/2010, págs. 8 y ss.

plantear una cláusula similar en su legislación sobre el impuesto de sociedades. Aún así, tal argumento no parece lo suficientemente convincente.

En cuanto a la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario para justificar la restricción de una libertad fundamental, el Tribunal de Luxemburgo ha manifestado que debe existir una relación directa entre un beneficio fiscal y la compensación de tal beneficio con un gravamen fiscal determinado¹³⁸.

Finalmente, con el fin de evitar la evasión fiscal, una normativa interna que limite la libertad de establecimiento puede justificarse cuando tenga por objeto los montajes puramente artificiales que busquen eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate. Esto incluye la posibilidad de combatir montajes ficticios o fraudulentos dirigidos a trasladar los ingresos fiscales entre los Estados miembros¹³⁹. A este respecto se podría hacer referencia a la creación de AIEs y ECRs ficticias por ciertos operadores con el único objeto de conseguir la aplicación del beneficio fiscal. Pese a que en este caso la finalidad de la norma controvertida estaría justificada, el TJUE ha señalado que no puede excluirse a priori que el contribuyente pueda aportar los justificantes oportunos que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de tributación acreditar la existencia y naturaleza de los gastos realizados en otros Estados europeos¹⁴⁰.

Por lo tanto, en base a estas consideraciones, la normativa foral no parece poder justificar la presente restricción a la libertad de establecimiento en ninguno de los motivos invocados. Quizás podría alegarse como motivo de interés general, de mayor encaje en el caso que nos ocupa, la necesidad de incentivar la cultura en el territorio foral. No obstante, si bien es cierto que la promoción de la cultura supone una razón imperiosa de interés general, no lo es menos que dicha promoción no puede justificar una medida nacional que impida que se beneficie de un incentivo fiscal en materia de

¹³⁸ Véanse a estos efectos la ya mencionada sentencia Manninen (C-319/02).

¹³⁹ STJCE asunto C-303/07: *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (18/6/2007), que en sus apartados 63 y ss. determina que respecto a la prevención de la evasión fiscal, hay que recordar que una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate. Para ello, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.

¹⁴⁰ Apartado 24 de la STGUE C-39/04: *Laboratoires Fournier* (10/3/2005).

cultura cualquier actividad cultural que no haya sido realizada en el territorio del Estado miembro de que se trata. En efecto, dicha normativa se opone manifiestamente al objetivo de la política europea en el ámbito de la cultura recogido en el art. 3.3 TUE y el art. 6 TFUE.

Dado que ninguna justificación es capaz de encajar con el supuesto ante el que nos encontramos, resulta innecesario hacer el juicio de proporcionalidad que se ha avanzado al principio del epígrafe. De esta manera, se puede concluir que el requisito de territorialización del gasto exigido por la Comunidad Foral a la hora de conceder el incentivo constituye una restricción no justificada a la libertad de establecimiento contraria al Derecho de la Unión Europea¹⁴¹.

Ahora bien, en adición a esto, el beneficio en cuestión también plantea problemas de compatibilidad con la legislación europea sobre las ayudas de Estado, por lo que esto va a ser el objeto de análisis del siguiente apartado.

2. Problemas de compatibilidad con el régimen de las ayudas de Estado

Las normas europeas relativas a las ayudas de Estado tienen como fin impedir que se falsee la competencia en el mercado interior a través del otorgamiento de ayudas públicas a favor de determinadas empresas en detrimento de sus competidores. Tales ventajas económicas entorpecen la libertad de acceso a los mercados de otras empresas y además, rompen la igualdad entre operadores económicos, ya que sus beneficiarios se sitúan en una posición preeminente respecto a los demás competidores¹⁴².

Como se ha avanzado, art. 107.1 TFUE, define las ayudas de Estado como ventajas otorgadas por los Estados miembros, bajo cualquier forma, que distorsionen o amenacen con distorsionar la competencia o afecten al comercio al favorecer a ciertas empresas o producciones. Por tanto, son cuatro los elementos a analizar para determinar

¹⁴¹ En este sentido, establecen BROCHE, J.; CHATTERJEE, O.; ORSSICH, I. y TOSICS, N. “State aid for films - a policy in motion?”, en *Competition Policy Newsletter*, núm. 1/2007, pág. 48. Disponible en: http://ec.europa.eu/competition/publications/cpn/2007_1_44.pdf, que “the clauses obliging producers to spend a considerable amount of the film budget in the territory offering the aid are likely to constitute a barrier to the free circulation of workers, goods and services across the European Union. They may also strengthen the fragmentation of the European film sector and some film producers have called for territorial conditions to be removed. Finally it is not at all clear why certain cost categories should be considered to have to have an impact on the expertise needed for cultural creation”.

¹⁴² CAYERO BILBAO, J. A. “Derecho de la competencia en la Unión Europea: ayudas de carácter fiscal”, en *Gaceta tributaria del País Vasco (Zergak)*, núm 2/2006, pág. 66 y ss. Disponible en: http://www.euskadi.eus/contenidos/boletin_revista/zergak/es_z32/adjuntos/Z32%20-%2003%2001%20-%20JA%20Cayero.pdf

si la deducción prevista por la normativa foral puede constituir una ayuda de Estado prohibida: (i) debe ser una ventaja; (ii) que suponga una intervención del Estado y mediante fondos estatales; (iii) sea de carácter selectivo, esto es, que favorezca a determinadas empresas o producciones; y, finalmente (iv) que pueda afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsee o amenace con falsear la competencia.

2.1. Concepto de ventaja

Si bien el art. 107.1 TFUE no da una definición del concepto de ayuda estatal ni se refiere como una de sus modalidades a las medidas tributarias, el propio precepto hace alusión a las ayudas concedidas “bajo cualquier forma”, por lo que no es necesario que la ayuda consista en una disposición directa de fondos. Es decir, carece de relevancia la forma concreta que pueda revestir la ayuda, abarcando todos los supuestos de prestaciones positivas o negativas, directas o indirectas¹⁴³. Las medidas de naturaleza tributaria constituyen intervenciones indirectas que alivian las cargas que pesan sobre el presupuesto de una empresa, produciendo efectos equiparables a la concesión de una subvención y, por tanto, aptas de constituir ayudas de Estado¹⁴⁴.

En este sentido, tanto la Comisión, en los procedimientos incoados a través del artículo 108 TFUE¹⁴⁵, como el TJUE mediante una jurisprudencia consolidada¹⁴⁶, han establecido que están incluidas en el concepto de ayudas de Estado las denominadas medidas fiscales selectivas. Esto conlleva que el principio general de prohibición de las ayudas de Estado ilegítimas se proyecta sobre los ordenamientos tributarios de los Estados miembros, siendo una importante limitación en el ejercicio del poder tributario y, en consecuencia, un elemento condicionante de las políticas fiscales nacionales,

¹⁴³ CAMPUZANO, A.B. y CALDERÓN, C. *op. cit.*, pág. 4.

¹⁴⁴ MORENO GONZÁLEZ, S. “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22/2013, 2014, pág. 25.

¹⁴⁵ La Comisión sostiene en la Comunicación 98/C384/03 que “Para aplicar las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal o no de una medida es indiferente, ya que el artículo 87.1 (antiguo artículo 92) se aplica a las medidas de ayuda «bajo cualquier forma»”.

¹⁴⁶ A modo de ejemplo se puede citar la STJCE asunto C-173/73: *Italian Textile* (2/7/1974), donde el Tribunal manifiesta que las normas en materia de ayudas estatales se aplican independientemente de la forma en la que se preste la ayuda, es decir, cualquier tipo de beneficio fiscal puede constituir ayuda estatal si se cumplen los demás criterios. Y prosigue afirmando que una medida fiscal de carácter selectivo puede ser un tipo de impuesto especial para ciertas empresas, una exención, deducciones especiales, depreciación acelerada, reservas especiales libres de impuestos, etc.

incluso en aquellas materias que no son objeto de armonización, o respecto de las cuales opera el principio de subsidiariedad, como es el caso de la fiscalidad directa¹⁴⁷.

En la lista de posibles medidas fiscales reflejada en la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107 TFUE se enumeran, entre otras: reducciones de la base imponible, amortizaciones aceleradas, provisiones excepcionales, deducciones de la cuota, créditos de impuesto y aplazamientos de pago. Además, la jurisprudencia del TJUE ha aumentado la tipología de las mismas, a tales como impuestos selectivos, tipos de gravámenes diferenciados y aplazamiento o diferimiento del impuesto.

Por tanto, siguiendo a la Comisión, para que una medida sea calificada de ayuda, en primer lugar, debe suponer para sus destinatarios una ventaja que aligere las cargas que, por lo general, gravan su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse por diferentes vías tales como la reducción de la base imponible o de la cuota del impuesto. En base a esto, se puede sostener que la deducción a las producciones cinematográficas, en Navarra en cuanto aligera la carga de IS a soportar por los productores, constituye una ventaja y que se cumple el primero de los requisitos exigidos.

2.2. Origen estatal

La segunda exigencia que establece el art. 107 TFUE es que la ventaja sea otorgada por el Estado y mediante fondos estatales. La concesión de una ventaja directa o indirecta mediante fondos estatales y la imputabilidad de dicha medida al Estado son dos condiciones separadas y acumulativas necesarias para que exista ayuda estatal¹⁴⁸.

Así, de un lado, en relación a la imputabilidad la Comisión ha afirmado que “en los casos en que una autoridad pública concede una ventaja a un beneficiario, la medida es por definición imputable al Estado, aun cuando la autoridad en cuestión goce de autonomía jurídica respecto de otras autoridades públicas”¹⁴⁹. Por otro lado, la

¹⁴⁷ SOLER ROCH, M. T. “Medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14/2006, pág. 4.

¹⁴⁸ STJCE asunto C-482/99: *Francia/Comisión* (16/5/2002), donde el TJCE manifiesta que para que unas ventajas puedan ser calificadas de ayudas en el sentido del TFUE es necesario, por una parte, que sean otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales y, por otra parte, que sean imputables al Estado –apartado 24-. En el mismo sentido se pronuncia en su apartado 103 la sentencia del Tribunal General asunto T-351/02: *Deutsche Bahn AG/Comisión* (5/4/2006).

¹⁴⁹ Párrafo 39 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01).

Comisión considera que una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, en consecuencia, la ventaja puede implicar una transferencia de fondos del Estado a los beneficiarios o, por el contrario, una menor transferencia de los beneficiarios al Estado¹⁵⁰. Así, la no percepción de ingresos públicos en los supuestos en que éstos deberían haber sido percibidos en circunstancias normales, produce una menor captación de recursos públicos por parte del Estado¹⁵¹.

Estos criterios se aplican también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros, ya que por “fondos estatales” se entiende todos los fondos del sector público, incluidos los fondos de entidades intraestatales - descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole¹⁵².

Por tanto, de acuerdo con la doctrina, en cuanto una deducción en la cuota del IS ha sido autorizada por una autoridad pública, esto es, el Gobierno Navarro y, además, supone una menor percepción de ingresos por parte del Estado, se puede afirmar que dicha ayuda es de origen estatal.

2.3. *Carácter selectivo*

En tercer lugar, la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. Este carácter puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, o de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal¹⁵³. De ello se desprende que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una

¹⁵⁰ CALDERÓN PATIER, C. Y GONZÁLEZ LORENTE, A. *op. cit.*, pág. 63.

¹⁵¹ CALVO SALINERO, R.; MORENO GONZÁLEZ, S.; PASTORIZA VÁZQUEZ, J.S. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. *Fiscalidad internacional, Convenios de doble imposición, Impuesto sobre la renta de no Residentes y Ayudas de Estado*. Thomson Reuters, Navarra, 2010, pág. 695; y LYONS, T. “The modernization of EU state aid law and taxation”, en *British Tax Review*, 2014, págs. 113-119.

¹⁵² STJUE asunto C-248/84: *Alemania/Comisión* (14/10/1987). A estos efectos resulta relevante el apartado 17 en el que textualmente se establece “el hecho de que este programa de ayudas haya sido adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por ‘los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma’, se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sean su estatuto y denominación, deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado”.

¹⁵³ BARCIELA PÉREZ, J.A. “Ayudas de Estado y exención tributaria. El asunto Navantia”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, parte Estudio, num.10/2015, pág. 3.

transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes, constituye una ayuda de Estado. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado¹⁵⁴. Efectivamente, el simple hecho de que la medida se aleje del sistema normal de referencia no debe suponer *per se* el carácter selectivo de la misma. Esto se debe a que a veces un Estado decide reducir la carga fiscal en relación a determinados factores de producción –ej.: investigación y desarrollo- con la intención de conseguir determinados objetivos no fiscales, y para ello, debe desviarse de su sistema general de referencia¹⁵⁵.

En relación a esto, la Comisión ha establecido -en su Comunicación 98/C384/03- una distinción entre lo que califica “medidas generales” y “ayudas estatales”. Dentro de las primeras incluye aquellas las disposiciones fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado sobre la base de la igualdad de acceso y sin que su alcance pueda ser restringido usando la discrecionalidad del Estado en su concesión o mediante otros factores que puedan restringir su efecto práctico. Así, se consideran “medidas generales” por una parte, las medidas de pura técnica fiscal tales como la fijación de los tipos impositivos, las normas de depreciación y amortización, las normas en materia de aplazamiento de pérdidas y las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal; y, por otra parte, las provisiones que tengan un objetivo de política económica general a través de la minoración de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción como, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo¹⁵⁶.

Pese a lo expuesto, la distinción entre una medida general y una ayuda estatal no es siempre pacífica, especialmente cuando los Estados no adoptan medidas *ad hoc*

¹⁵⁴ STJCE asunto C-399/10: *Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión y otros* (19/3/2013).

¹⁵⁵ LÓPEZ LÓPEZ, H. “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español: la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15/2010 [base de datos de Aranzadi], pág. 8; y SCHÖN, W. “Taxation and State Aid Law in the European Union”, en *Common Market Law Review*, núm. 36, 1999, pág. 927.

¹⁵⁶ CALDERÓN PATIER, C. y GONZÁLEZ LORENTE, A. *op. cit.*, pág. 63 y ss. En este sentido, en ocasiones la Comisión ha mantenido una postura enfrentada con el TGUE. Así, en la Sentencia del Tribunal General asunto T-515/13: *España c. Comisión* (17/12/2015), relativa al “el sistema español de arrendamiento fiscal” el Tribunal anula la Decisión 2014/200/UE de la Comisión, de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA.21233 C/11 precisamente por la omisión del “carácter selectivo de la ventaja”, que supone que la ayuda favorezca únicamente a determinadas empresas y no a la economía en general o, incluso, a un determinado sector. Se observa así cómo la denominada “ventaja selectiva” es uno de los elementos desencadenantes del carácter ilegal de la ayuda pública.

positivas que benefician a una o varias empresas definidas sino que articulan medidas más amplias, aplicables a todas las empresas que reúnen determinados criterios y que alivian las cargas que normalmente tendrían que soportar esas empresas.

En estos últimos casos, la Comisión ha establecido que la selectividad debe determinarse mediante un análisis en tres fases¹⁵⁷: a) identificación del sistema de referencia; b) determinación de si tal medida constituye una excepción de dicho sistema al establecer diferencias entre operadores económicos que, considerándose los objetivos intrínsecos al sistema, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable; y finalmente c) si constituye una excepción debe determinarse si la excepción encuentra justificación en la naturaleza o la economía general del sistema de referencia. Además, es necesario tener en cuenta que para constatar la existencia de este requisito de selectividad no es relevante que otros Estados miembros de la UE ofrezcan beneficios similares¹⁵⁸.

Dado que en este caso nos encontramos ante una deducción fiscal que afecta genéricamente a determinadas producciones, es necesario llevar a cabo el análisis descrito para determinar si la medida es o no selectiva.

2.3.1. Identificación del sistema de referencia

A la hora de comprobar si una medida es una ventaja, es necesario fijar un punto de referencia con el que compararla¹⁵⁹, esto es lo que se conoce como sistema de referencia. Este sistema está compuesto por la totalidad de normas que se aplican a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación definido. En relación a los impuestos, el sistema de referencia se asienta en elementos como la base imponible, el sujeto pasivo, el hecho imponible y los tipos impositivos. Así, al margen de supuestos

¹⁵⁷ Párrafo 128 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01); y CARMONA FERNÁNDEZ, N. *op. cit.*, pág. 984.

¹⁵⁸ STJCE asunto C-387/92: *Banco Exterior de España* (15/3/1994). En este caso, el litigio se produce entre el Banco Exterior de España, S. A. y el Ayuntamiento de Valencia sobre las liquidaciones por el Impuesto Municipal de Radicación de los ejercicios 1983 a 1986. Dicho impuesto gravaba la utilización o disfrute, para fines industriales o comerciales y para el ejercicio de actividades profesionales, de locales de cualquier naturaleza sitos en el término municipal. El Banco de España entiende que dichas liquidaciones eran contrarias al artículo 29 de la Ley 13/71 de 19 de junio según el cual, “las Entidades Oficiales de Crédito estarán exentas de toda clase de Tributos del Estado, Provincia, Municipio y demás Corporaciones y Entidades de Derecho Público, siempre que ostenten la condición de contribuyentes de los mismos”.

¹⁵⁹ BACON, K. *The definition of State Aid*. European Community Law of State Aid, Oxford, 2009, pág. 30.

muy especiales, el sistema de referencia es, en principio, el propio impuesto determinado por cada Estado miembro. De esta manera, se puede identificar un sistema de referencia para el IS, el IVA, o el IRPF¹⁶⁰.

En este punto es importante volver a traer a colación la doctrina jurisprudencial recaída en el asunto Azores, donde se toma como marco de referencia para apreciar la existencia de selectividad el territorio del ente territorial, siempre que éste goce de autonomía suficiente en los términos expresados en el apartado 67 de la sentencia¹⁶¹. Por tanto, dado que Navarra cuenta con la autonomía exigida por el TJUE, en nuestro caso el sistema de referencia será la Comunidad Foral de Navarra, y más en concreto, el Impuesto de Sociedades navarro¹⁶².

2.3.2. Excepción al sistema de referencia

Una vez determinado el sistema de referencia, es preciso examinar si la medida en cuestión establece distinciones entre empresas a través de la introducción de excepciones. Para ello, en palabras de la Comisión, “es necesario determinar si la medida probablemente favorezca a determinadas empresas o producciones en comparación con otras empresas que están en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo intrínseco del sistema de referencia”¹⁶³.

Pues bien, en nuestro caso se establece una selectividad de derecho a través de la concesión de la deducción a las inversiones cinematográficas, pero es que la propia configuración de dicho beneficio fiscal produce una selectividad de hecho, ya que los requisitos de territorialización del gasto -art. 70.1 LFIS: “Al menos el 25 por 100 de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio navarro”- hacen que sociedades cuyo objeto social es la producción audiovisual se queden fuera del ámbito de aplicación de la deducción únicamente si el porcentaje de gasto realizado en Navarra es menor al estipulado por la Ley Foral. Por tanto, dado que la medida

¹⁶⁰ Párrafos 132 y ss. de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01).

¹⁶¹ En el punto 4.2 del apartado II ya se ha explicado que Navarra cumple con los requisitos exigidos por el apartado 67.

¹⁶² Esto es lo que se conoce como selectividad material.

¹⁶³ Párrafo 135 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01). Este parámetro fue introducido por primera vez de manera explícita en la STJCE asunto C-143/99: *Adria-Wien* (8/11/2001).

favorece a determinadas empresas o producciones que se encuentran en una situación comparable, se puede afirmar que la medida es a priori selectiva.

2.3.3. Justificación por la naturaleza o la economía general del sistema

En la propia Comunicación se establece que una medida a priori selectiva, puede justificarse por la naturaleza o la economía general de ese sistema¹⁶⁴. De la práctica de la Comisión y de la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Luxemburgo se observa que el objetivo de tal justificación es permitir a los diferentes Estados que desarrollen sus sistemas fiscales de manera efectiva, adecuándolos a los principios rectores - neutralidad, capacidad económica o medidas para combatir el fraude fiscal-. En otras palabras, son medidas que tratan atender a la realidad económica de los sujetos pasivos e impedir discriminaciones¹⁶⁵. En base a esto, a la hora de razonar esta diferencia de trato, no se pueden invocar fines de política externa, tales como objetivos de política regional, medioambiental o industrial, de empresas¹⁶⁶, sino que únicamente se podrán alegar principios rectores intrínsecos del sistema de referencia o aspectos inherentes necesarios para el funcionamiento y efectividad del mismo¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Párrafo 138 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01).

¹⁶⁵ ALDESTAM, M. *EC State Aid Rules Applied to Taxes -an Analysis of the Selectivity Criterion*. Iustus Förlag, Uppsala, 2005, pág. 202; y LÓPEZ LÓPEZ, H. *op. cit.*, pág. 14.

¹⁶⁶ SSTJUE asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08: *Paint Graphos y otros* (8/9/2011), en cuyos apartados 69 y 70 se dice que “Asimismo, debe recordarse que una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada si dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos. Por consiguiente, las exenciones fiscales resultantes de un objetivo ajeno al sistema de imposición en el que se inscriben no podrán eludir las exigencias derivadas del artículo 87 CE, apartado 1”; y C-88/03: *Portugal/Comisión* (6/9/2006), que en consonancia con la doctrina anterior, sentencia en su apartado 81 que “A measure which creates an exception to the application of the general tax system may be justified by the nature and overall structure of the tax system if the Member State concerned can show that that measure results directly from the basic or guiding principles of its tax system. In that connection, a distinction must be made between, on the one hand, the objectives attributed to a particular tax scheme which are extrinsic to it and, on the other, the mechanisms inherent in the tax system itself which are necessary for the achievement of such objectives. Measures such as those at issue, which apply to all economic operators without any distinction as to their financial circumstances, cannot be regarded as ensuring that for the purpose of redistribution the criterion of ability to pay is observed”.

¹⁶⁷ La Comisión en el párrafo 139 de la mencionada Comunicación cita algunos supuestos en los que una medida selectiva puede estar justificada: “La necesidad de luchar contra el fraude o la evasión fiscal, la necesidad de tener en cuenta requisitos contables específicos, la gestionabilidad administrativa, el principio de neutralidad fiscal, la naturaleza progresiva del impuesto sobre la renta y su finalidad redistributiva, la necesidad de evitar la doble imposición, o el objetivo de optimizar la recuperación de la deuda tributaria”.

Corresponde al Estado miembro que introduzca la diferenciación justificar la misma así como su proporcionalidad, ya que la medida en cuestión debe ser la vía menos gravosa para alcanzar el objetivo legítimo perseguido. En el supuesto que nos atañe, como justificación más clara se puede alegar, nuevamente, la necesidad de proteger la cultura. Pero, como ya se ha señalado, tal protección no está justificada cuando una medida nacional impide que se beneficie de un incentivo fiscal en materia de cultura cualquier actividad cultural que no haya sido realizada en el territorio del Estado miembro de que se trata. Esto se debe a que pese a que la cultura es un fin digno de protección, una medida que resulte discriminatoria en función del lugar desde el cual se potencie o conserve la cultura no parece proporcionada en relación al fin que se desea alcanzar. Por otro lado, tampoco se puede invocar la necesidad de impulsar la economía de la Comunidad Foral, ya que esto no deja de ser un objetivo económico de política regional, justificación que, tal y como ha mantenido la Comisión, no es admisible.

Por tanto, se puede concluir que la deducción a producciones audiovisuales en Navarra tiene carácter selectivo, en cuanto tal selectividad no está justificada por los fines que persigue.

2.4. Efectos en los intercambios y la competencia

Finalmente, tal medida tiene que suponer un impacto en la competencia y en los intercambios entre los Estados miembros. Por tanto, dos son los elementos a analizar en relación a la ayuda: de un lado si “falsea o amenaza falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones” y de otro “que afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros”. No obstante, en la práctica estos criterios suelen valorarse conjuntamente ya que se consideran estrechamente vinculados¹⁶⁸.

En cuanto al falseamiento de la competencia, establece que la Comisión¹⁶⁹ que se entiende que “una medida concedida por el Estado falsea o amenaza falsear la competencia cuando es probable que mejore la posición competitiva del beneficiario

¹⁶⁸ STGUE asuntos acumulados T-298/97, T-312/97: *Alzetta* (15/6/2000). En esta resolución, el Tribunal textualmente señala que “en materia de ayudas de Estado los requisitos relativos, respectivamente, a la incidencia sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y a la distorsión de la competencia están, por regla general, indisolublemente unidos” –apartado 81-.

¹⁶⁹ Párrafo 187 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01).

frente a otras empresas con las que compite”. En la práctica, normalmente se considera que existe un falseamiento de la competencia, tal y como lo exige el art. 107 TFUE, cuando el Estado concede una ventaja financiera a una empresa en un sector liberalizado en el que hay, o podría haber, competencia. Para ello, obviamente se exige que el beneficiario de la medida ejerza una actividad económica, al margen de su estatuto jurídico o de su medio de financiación -público o privado-.

Por otro lado, es necesario que la ayuda produzca efectos sobre los intercambios comerciales. Si la ayuda consolida la posición de la empresa en cuestión frente a otras compañías competidoras en los intercambios intraeuropeos, se puede afirmar que existe una repercusión sobre estos últimos, siendo indiferente la cuantía de la ayuda, el volumen del beneficiario, su cuota en el mercado interior, o incluso que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la UE¹⁷⁰.

Así, es necesario ponderar el efecto restrictivo que la ayuda proyectaría sobre la competencia, en cuanto podría impedir o restringir la libertad de acceso al mercado, la libertad de establecimiento, la libertad de elección de los usuarios o de actuación de las empresas, o en cuanto alteraría el funcionamiento normal del mercado interior¹⁷¹. Es decir, la ayuda debe alterar el equilibrio existente entre determinadas empresas y sus competidores. En este sentido, la exigencia de afectación al comercio intraeuropeo se interpreta en términos muy amplios. Para que se aprecie este elemento es necesario que atendiendo a factores objetivos se pueda prever con un grado suficiente de probabilidad que el acuerdo pueda tener influencia, incluso directa o potencial, en las corrientes comerciales entre los Estados o afectar a la estructura de la competencia en la UE¹⁷².

Esto se puede observar de manera muy evidente cuando el beneficiario es una empresa multinacional, ya que operan en varios Estados miembros, por lo que cualquier ayuda afecta a la competencia entre ellos¹⁷³. Pese a ello, la ayuda es susceptible de producir efectos sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros aun cuando el beneficiario no participe directamente en intercambios comerciales transfronterizos.

¹⁷⁰ CALDERÓN PATIER, C. Y GONZÁLEZ LORENTE, A. *op. cit.*, pág. 63.

¹⁷¹ CAMPUZANO, A.B. y CALDERÓN, C. *op. cit.*, pág. 4.

¹⁷² FERNÁNDEZ ROZAS, J. C. *Sistema del Comercio Internacional*. Ed. Civitas, Madrid, 2001, págs. 72 y 73. En relación a esto, véase también la STJCE asunto C-219/95: *Ferriere Nord SpA* (17/7/1997).

¹⁷³ OLMEDO BOLÓS, E. *Los Tax Rulings y las Ayudas de Estado*. Trabajo de Fin de Grado, Universidad Complutense de Madrid, 2016, pág. 15. Disponible en: <https://www.ucm.es/data/cont/docs/1135-2016-03-17-TFG%20ERIN%20OLMEDO%20TAX%20RULINGS.pdf>

A modo de ejemplo, la subvención puede hacer más difícil que los operadores de otros Estados miembros entren en el mercado, manteniendo o aumentando la oferta local¹⁷⁴.

Como se ha ido reiterando en numerosas ocasiones a lo largo del presente trabajo, el controvertido requisito de territorialización del gasto es una clara restricción de la libertad de establecimiento que favorece a determinadas producciones ya que disuade al productor regional de establecerse en otros territorios fuera de la Comunidad Foral a la par que atrae a productores extranjeros a Navarra con preferencia a otras áreas. Esto hace que se consolide la posición de ciertas sociedades en el territorio navarro. En conclusión, se puede manifestar que dicha deducción produce efectos en los intercambios y la competencia y, por tanto, constituye una ayuda de Estado tal y como el art. 107 TFUE lo entiende y exige.

2.5. Medidas compatibles

Pese a lo dispuesto en los apartados anteriores, aunque la ayuda en cuestión cumpla con todos los requisitos exigidos, el propio art. 107 TFUE manifiesta que existe incompatibilidad salvo que “los Tratados dispongan otra cosa”. Así, la decisión última sobre la compatibilidad de estas ayudas corresponde esencialmente a la Comisión quien puede eximir a determinadas categorías de ayudas estatales de la obligación de notificación¹⁷⁵, o bien, tras la notificación recibida por el Estado en cuestión, determinará si una medida de ayuda puede acogerse a las excepciones recogidas¹⁷⁶.

Al margen de ello, el mismo precepto recoge en sus apartados siguientes distintos supuestos de ayudas que se consideran, o pueden considerarse, compatibles con el mercado interior. De un lado, hay un grupo de ayudas que son directamente compatibles con el mercado interior (art. 107.2 TFUE). Esto se basa en su carácter

¹⁷⁴ Párrafo 191 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01).

¹⁷⁵ Establece ORTEGA GUIO, A. “La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España”, en *IEF, Cuadernos de Formación*, col. 11/12, vol. 15/2012, pág. 107, que “A estos efectos, la *regla de minimis* fija un umbral de ayuda por debajo del cual se considera que la alteración del mercado no es suficiente para que nos encontremos ante una ayuda de Estado y, en consecuencia, se exceptúa el requisito de notificación. Esta regla no es aplicable a las empresas que operan en los sectores de la pesca, el carbón, la producción primaria de productos agrícolas, la adquisición de vehículos de transporte de mercancías por carretera o las empresas en crisis. El límite máximo de ayuda bajo esta regla es de 200.000 € por empresa durante un período de tres ejercicios fiscales. Puesto que estas ayudas están exentas del requisito de notificación, son los Estados miembros quienes tienen la responsabilidad de establecer los instrumentos necesarios para garantizar un control efectivo del respeto del límite máximo acumulado por empresa”.

¹⁷⁶ CAMPUZANO, A.B. y CALDERÓN, C. *op. cit.*, pág. 6 y ss.

social, paliativo de catástrofes o de desarrollo de determinadas regiones de Alemania afectadas por la división.

En contraste, el apartado tercero del artículo 107 enumera un catálogo de ayudas que “podrán considerarse” compatibles con el mercado interior¹⁷⁷. A los efectos que nos interesan es necesario hacer referencia al apartado d) que recoge el supuesto de aquellas ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común¹⁷⁸. En relación a la consideración de la compatibilidad de estas ayudas, la Comisión dispone de una amplia capacidad de apreciación, y ponderará cuestiones de orden económico y social en el contexto europeo¹⁷⁹.

Llegados a este punto, es necesario hacer referencia a la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual del 15 de noviembre de 2013 (2013/C 332/01)¹⁸⁰, donde expresamente se pronuncia sobre los controvertidos requisitos de territorialización del gasto que han sido objeto de estudio en el presente trabajo. Dado el evidente interés que presenta dicha Comunicación se va a desarrollar con más detalle en el siguiente apartado.

2.6. Postura de la Comisión Europea

Tal y como se ha avanzado, en el año 2013 la Comisión adoptó una Comunicación sobre el tratamiento a las ayudas estatales en materia de obras

¹⁷⁷ Establecen CAMPUZANO, A.B. y CALDERÓN, C. *op. ult. cit.*, pág. 7 que “en este apartado se integran las normas específicas por sector o «sectoriales», en las que se define la estrategia con relación a la concesión de ayudas a sectores concretos. Así, se han ido adoptando normas especiales destinadas a un conjunto de sectores que venían sufriendo problemas económicos particularmente graves y que, por lo tanto, se han considerado «sensibles»”.

¹⁷⁸ Al margen de las ayudas justificadas por su carácter cultural, el precepto recoge aquellas de finalidad regional o ayudas regionales, reservadas a regiones o actividades concretas cuyo desarrollo se persigue, las ayudas destinadas a fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, así como las demás categorías de ayudas que determine el Consejo a propuesta de la Comisión.

¹⁷⁹ En este sentido aparece el Reglamento (UE) No 651/2014 de la Comisión de 17 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, al que se hará referencia más adelante.

¹⁸⁰ Disponible en:

[http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52013XC1115\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52013XC1115(01)). Hay que tener en cuenta que esta Decisión fue actualizada a través de la Decisión del Órgano de Vigilancia de la AELC nº 134/14/COL, de 26 de marzo de 2014, por la que se modifican por noagésimo quinta vez las normas sustantivas y de procedimiento en materia de ayudas estatales mediante la introducción de nuevas Directrices sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual. No obstante, el contenido actualizado no afecta a los párrafos objetos de interés en este estudio.

cinematográficas y otras producciones a raíz de los cambios producidos en el sector, manifestados tanto en las prácticas de los Estados Miembros como en la reciente jurisprudencia del TJUE.

En el apartado primero de su Comunicación, la Comisión considera que “Las obras audiovisuales, especialmente las películas, desempeñan un papel importante en la configuración de las identidades europeas, ya que reflejan la diversidad cultural de las distintas tradiciones e historias de los Estados miembros y regiones de la UE. Las obras audiovisuales son tanto bienes económicos, que ofrecen importantes oportunidades para la creación de riqueza y empleo, como bienes culturales que reflejan y configuran nuestras sociedades”. Por ello, entiende que el fomento de la producción audiovisual por parte de la Unión y de los Estados Miembros es trascendental. El argumento dado para justificar esta financiación pública se encuentra en la necesidad de defender la cultura e identidad nacional o regional, el potencial creativo y a las empresas productoras.

Ahora bien, la Comisión admite en el punto sexto que la industria del cine no sólo es una actividad cultural, sino que, también, supone una importante actividad económica y, en consecuencia, la concesión de ayudas puede afectar al comercio intraeuropeo. A causa de esto la Comisión, con base en los arts. 107 y ss. TFUE, debe ponderar si las ayudas estatales dirigidas al sector audiovisual son compatibles con el mercado interior y, a tal objeto, establece en la Comunicación una serie de directrices¹⁸¹.

En el apartado 33 se describen los mecanismos utilizados por los Estados Miembros para conceder las ayudas: de un lado las subvenciones directas -ej.: otorgar un porcentaje del presupuesto de producción-; y de otro lado la concesión de ayudas definidas en proporción de los gastos de producción en el Estado Miembro que las concede -habitualmente a través de incentivos fiscales-, supuesto, este último, en el que nos encontramos.

¹⁸¹ Puntos 11 y 12 de la Comunicación: “El artículo 107, apartado 1, del TFUE prohíbe las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales que falseen o amenacen falsear la competencia y los intercambios comerciales entre los Estados miembros. No obstante, la Comisión puede eximir a algunas ayudas estatales de esta prohibición. Una de esas excepciones la constituye el artículo 107, apartado 3, letra d), del TFUE para las ayudas destinadas a promover la cultura cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en contra del interés común. Las disposiciones del Tratado sobre el control de las ayudas estatales reconocen las peculiaridades de la cultura y de las actividades económicas conexas. Las ayudas al sector audiovisual contribuyen a la sostenibilidad a medio y largo plazo de los sectores cinematográfico y audiovisual europeos en todos los Estados miembros y aumentan la diversidad cultural de las obras destinadas al público europeo”.

Para evaluar la legalidad de estas ayudas al sector audiovisual, la Comisión realiza un examen a través de dos fases. En una primera, tal y como establece en el apartado 48, examina que se respete el principio de “legalidad general”, esto es, que la ayuda en cuestión no contenga cláusulas contrarias a las disposiciones del TFUE en ámbitos distintos al de las ayudas estatales -a modo de ejemplo, que no sean discriminatorias por razón de la nacionalidad o que no restrinjan alguna libertad fundamental-. Es en la segunda etapa, donde se determina si se cumplen los criterios específicos para que la ayuda sea compatible de acuerdo con el apartado d) del artículo 107.3 TFUE anteriormente mencionado. Concretamente, se exige que la ayuda se destine a promover la cultura¹⁸², verificando una serie de aspectos, entre ellos, que la ayuda se asigne a un productor cultural, que su intensidad no supere el 50% del presupuesto de la producción –excepcionalmente, el 60%-, que no se destinen a partes concretas de la cadena de valor de la producción –sino que formen parte del presupuesto total-, que se concedan de manera transparente y haciendo pública la información (apartados 51 y siguientes).

A los efectos que nos interesan, la Comisión hace también referencia al requisito de territorialización de gastos en los puntos 27 y siguientes. En ellos se argumenta que si bien es cierto que constituye una restricción del mercado interior y que pueden crear obstáculos a las coproducciones y hacerlas menos rentables, esta restricción puede justificarse si concurren razones imperiosas de interés general adecuadas y proporcionales. Y prosigue en el apartado 30 manifestando que “las características específicas de la industria cinematográfica, en particular la extrema movilidad de las producciones y la promoción de la diversidad cultural y de las lenguas y culturas nacionales, puede constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales. Por consiguiente, la Comisión reconoce que, en cierta medida, estas condiciones pueden ser necesarias a fin de mantener una masa crítica de infraestructura para la producción cinematográfica en el Estado miembro o la región que conceda las ayudas”.

Ahora bien, el importe sujeto a la territorialización debe ser proporcionado respecto al compromiso financiero que asuma el Estado Miembro que concede la ayuda

¹⁸² En este sentido, el apartado 25 de la Comunicación establece que corresponde a cada Estado definir las actividades culturales, mientras que la Comisión sólo debe comprobar si el Estado tiene un mecanismo de verificación que no cometa errores manifiestos.

(punto 32). Así, la Comisión entiende que los límites dentro de los cuales se puede aceptar que un Estado miembro aplique los requisitos de territorialización de los gastos que aún podrían considerarse necesarios y proporcionados son los siguientes (apartado 34):

- I. A efectos del acceso a las ayudas, se puede exigir que una parte mínima de la actividad se realice en el territorio, como criterio de admisibilidad, pero este nivel mínimo no puede rebasar el 50% del presupuesto de producción.
- II. Como máximo se puede exigir que el 160% del importe de la ayuda concedida se gaste en el territorio del Estado que la concede.
- III. A efectos del importe de la ayuda, éste se puede calcular como porcentaje de los gastos de producción realizados en el Estado miembro que la concede, pero el vínculo territorial no puede superar el 80% del presupuesto.

Si atendemos a estas directrices impuestas por la Comisión en la Comunicación de 2014, los requisitos de territorialización del gasto a las producciones audiovisuales en Navarra -en concreto, el 25% del gasto debe realizarse en el territorio de la Comunidad Foral- estarían justificados, en tanto no superan el porcentaje articulado por el órgano europeo -esto es, el 50% del presupuesto de la producción-.

Sobre la base de esta Comunicación, en el año 2014, se aprobó el Reglamento (UE) núm. 651/2014 de 17 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado¹⁸³. En concreto, el artículo 54 regula los regímenes de ayudas para obras audiovisuales, plasmando el contenido de la Comunicación del 2013 en lo que a requisitos de territorialización del gasto se refiere¹⁸⁴.

¹⁸³ Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0651>

¹⁸⁴ Art. 54.4 Reglamento: “Si los Estados miembros supeditan la ayuda a requisitos de territorialización de los gastos, los regímenes de ayudas a la producción de obras audiovisuales podrán:

a) exigir que hasta el 160 % del importe de la ayuda concedida a la producción de una determinada obra audiovisual se gaste en el territorio del Estado miembro que la concede, o;

b) calcular el importe de la ayuda concedida a la producción de una determinada obra audiovisual como porcentaje de los gastos de producción realizados en el Estado miembro que la concede, lo que ocurre generalmente en el caso de regímenes de ayudas en forma de incentivos fiscales.

En ambos casos, si, para optar a las ayudas, un Estado miembro exige que se lleve a cabo en el territorio de que se trate un nivel mínimo de la actividad de producción, ese nivel no podrá rebasar el 50 % del presupuesto de producción global. Además, el importe máximo de gasto sujeto a los requisitos de territorialización de los gastos no podrá rebasar en ningún caso el 80 % del presupuesto de producción global”.

La consecuencia jurídica inmediata de esto es que, a diferencia de las Comunicaciones cuyo carácter no es vinculante, los Reglamentos son un acto de general aplicación a todos los Estados miembros del cual todos sus elementos son obligatorios sin necesidad de trasposición al ordenamiento jurídico nacional, por lo que todos los Estados europeos están vinculados a su contenido. De esta manera, la Comisión, pese a reconocer manifiestamente que los requisitos de territorialización del gasto constituyen una ayuda de Estado y que producen restricciones en el mercado interior, los justifica por razones de interés cultural. Justificación que entendemos más que cuestionable a la vista de la argumentación desarrollada en el presente estudio. Por ello, el siguiente apartado está dedicado a analizar de manera crítica la postura adoptada por la Comisión.

2.7. Crítica a la postura de la Comisión

El apartado 3 del artículo 3 TUE¹⁸⁵ establece como uno de los objetivos de la UE respetar la riqueza de su diversidad cultural y lingüística y velar por la conservación y el desarrollo del patrimonio cultural europeo. Para cumplir este objetivo, el artículo 6 TFUE¹⁸⁶, otorga competencia de la UE para llevar a cabo diferentes acciones con la finalidad de apoyar, coordinar o complementar la acción de los Estados miembros en materia de cultura. En este sentido, el Título XIII del Tratado, bajo la rúbrica “Cultura”, puntualiza, en el artículo 167, las acciones que la Unión puede realizar a la hora de cooperar y complementar la acción de los Estados en diferentes ámbitos culturales entre los que se encuentra, en el apartado segundo, “la creación artística y literaria, incluido el sector audiovisual”. De la misma manera, el mismo precepto en su apartado 4 señala que la UE tendrá en cuenta los aspectos culturales en su actuación en virtud de otras disposiciones del Tratado, en particular a fin de respetar y fomentar la diversidad de sus culturas.

La importancia del fomento de la producción cinematográfica y audiovisual ha quedado plasmada, también, en diversos documentos de las instituciones europeas, como la Comunicación de la Comisión sobre Principios y directrices para la política audiovisual comunitaria en la era digital, de 14 de diciembre de 1999, y en la propia

¹⁸⁵ Art. 3.3 TUE: “La Unión respetará la riqueza de su diversidad cultural y lingüística y velará por la conservación y el desarrollo del patrimonio cultural europeo”.

¹⁸⁶ Art. 6 TFUE: “La Unión dispondrá de competencia para llevar a cabo acciones con el fin de apoyar, coordinar o complementar la acción de los Estados miembros. Los ámbitos de estas acciones serán, en su finalidad europea: c) la cultura”.

Comunicación sobre el Cine de la Comisión del año 2013¹⁸⁷. En esta misma Comunicación se refleja la importancia de los incentivos fiscales como forma indirecta de ayuda pública al sector cinematográfico¹⁸⁸. En base a estos fundamentos el apartado primero del art. 54 del Reglamento núm. 651/2014 establece, como ya se ha adelantado, que los regímenes de ayudas concebidos para apoyar la elaboración de guiones, y el desarrollo, la producción, la distribución y la promoción de obras audiovisuales serán compatibles con el mercado interior con arreglo al artículo 107.3 TFUE, y quedarán exentos de la obligación de notificación prevista en el artículo 108.3 del mismo Tratado¹⁸⁹.

No obstante, a lo largo del presente estudio se han ido poniendo de manifiesto los problemas que plantean los requisitos de territorialización de los gastos exigidos por la deducción foral a inversiones cinematográficas. La propia Comisión encargó un estudio sobre dichas cláusulas que culminó en el año 2008¹⁹⁰ exponiendo una serie de conclusiones estructuradas en cuatro bloques: situación jurídica, estructura económica, coproducciones e implicaciones culturales. De manera muy breve, el resultado de dicho estudio fue el siguiente¹⁹¹:

¹⁸⁷ Apartado cuarto de la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual: “Se acepta generalmente que las ayudas son importantes para apoyar la producción audiovisual europea. A los productores les resulta difícil obtener el nivel suficiente de respaldo comercial previo y reunir así una dotación financiera que les permita llevar adelante sus proyectos. Sus empresas y proyectos presentan un riesgo elevado, lo que conjugado con el sentimiento de que la rentabilidad del sector es insuficiente, los hace dependientes de la ayuda estatal. Con arreglo únicamente a criterios de mercado, muchas de estas películas no se habrían realizado debido a la alta inversión requerida y a la limitada audiencia de las obras audiovisuales europeas. En estas circunstancias, el fomento de la producción audiovisual por parte de la Comisión y de los Estados miembros desempeña un papel importante para garantizar que puedan expresarse su cultura y su capacidad creativa y que se refleje la diversidad y la riqueza de la cultura europea”.

¹⁸⁸ BERMEK, H. “The Impact of EC La won the Taxation of the European Audiovisual Industry”, en *IRIS Plus* (European Audiovisual Observatory), núm. 12, 2007, pág. 2.

¹⁸⁹ En concreto, en el apartado 30 de la Comunicación de la Comisión se establece que se permiten dichos requisitos en aras a proteger “la promoción de la diversidad cultural y de las lenguas y culturas nacionales”.

¹⁹⁰ Study on the Economic and Cultural Impact, notably on Co-productions, of Territorialisation Clauses of state aid Schemes for Films and Audiovisual Productions (2008). Disponible en: http://ec.europa.eu/avpolicy/docs/library/studies/territ/final_rep.pdf. El estudio fue realizado por el Consorcio formado por Cambridge Econometrics Ltd, David Graham y Associates Ltd y Rambøll Management, bajo mandato de la propia Comisión Europea. El objetivo específico del estudio era proporcionar datos claros y fiables sobre las consecuencias de los requisitos de territorialización impuestos por determinados regímenes de ayudas estatales de apoyo al sector cinematográfico. El contenido del trabajo se centraba exclusivamente en las evaluaciones jurídicas, económicas y culturales, estando fuera del alcance del mismo cualquier cuestión política. El período de referencia abarcado por el estudio fue 2001-2005 y en el mismo se estudiaron los regímenes de ayudas de los 25 Estados que eran miembros en el período de referencia o en 2006 cuando comenzó el estudio.

¹⁹¹ Estas conclusiones aparecen expuestas de manera resumida en las páginas 139 y siguientes del estudio.

En cuanto a la situación jurídica, el estudio manifiesta que el 68% de los regímenes de financiación a producciones audiovisuales estudiados en el ámbito europeo contienen requisitos de territorialización. Este número tan elevado y la complejidad de dichos requisitos de territorialización causan conflictos de normas e inseguridad jurídica. En consecuencia es una situación difícil de gestionar, tanto para los productores de películas cuando solicitan ayuda estatal, como para los responsables políticos y legislativos cuando se trata de lograr una coherencia entre la diversidad cultural y las preocupaciones relacionadas con el derecho de la competencia y las normas pertinentes que rigen el mercado interior.

El análisis económico, por su parte, puso en evidencia que cuanto mayor es el grado de territorialización en un Estado miembro, mayor es el volumen de negocios de la industria audiovisual de ese Estado. Sin embargo, también señaló que no es posible determinar si la territorialización provoca un mayor volumen de negocios o si el volumen de negocios genera presión para una mayor territorialización. Los datos también sugieren que los costes de los servicios para la producción cinematográfica son mayores en los países que aplican requisitos de territorialización que en los que no lo hacen.

En relación a las coproducciones, en líneas generales no se ven limitadas por dichos requisitos. Según el estudio, aunque facilitan otros modos alternativos de financiación, los requisitos de territorialización pueden causar algunas dificultades para las coproducciones y hacer que la coproducción sea menos eficiente.

Finalmente, el análisis cultural extrajo cinco conclusiones¹⁹²:

- I. Las características culturales del cine que deben protegerse son la lengua, la identidad nacionalidad, los nuevos talentos y los festivales.
- II. Si bien es cierto que la territorialización, explícita e implícita, puede estimular la diversidad cultural, también presenta desventajas evidentes: de un lado, las normas actuales favorecen la producción nacional sobre la coproducción; de otro estas normas conducen a un "sobre-suministro" de pequeñas películas nacionales que no pueden circular. Además, esta mayor oferta de financiación a nivel

¹⁹² Véanse las páginas 151 a 162 del mencionado estudio.

nacional, en lugar de europeo, está frenando la producción de películas más grandes con una visión europea.

- III. La territorialización, explícita e implícita, también protege a la industria local, y esta industria local es necesaria para promover la diversidad cultural.
- IV. Ahora bien, hay poca evidencia cualitativa que sugiera que la eliminación de las cláusulas de territorialización reduciría la diversidad cultural.
- V. Existe cierta preocupación de que la supresión de la territorialización explícita desemboque en una territorialización más implícita. Esto podría resultar en un mayor enfoque en las producciones nacionales y hacer la circulación de películas más problemática, lo que podría tener un impacto negativo en la diversidad cultural.

De esta manera, se puede observar como el mayor impacto que producen los requisitos de territorialización es a nivel económico, no quedando acreditado que sea un mecanismo eficiente para proteger la diversidad cultural de un determinado territorio. A este respecto señalar que entre las producciones realizadas en Navarra desde la aprobación de dicho incentivo fiscal se encuentran¹⁹³: “Backseatfighter” (Mario Pagano, 2015); “El contenido del silencio” (Helena Taberna, 2015); “Zipi y Zape 2” (Oskar Santos, 2015); “Rumbos” (Manuela Moreno, 2015) y la serie “Juego de Tronos” (HBO, 2015), además de proyectos de menor difusión al gran público¹⁹⁴. Si bien es cierto que dichas producciones cuentan con paisajes navarros como escenario, poco hacen por favorecer la diversidad cultural y lingüística de la región.

La Comisión se justifica en razones tales como la inquietud de que la eliminación de la territorialización explícita confluya en una territorialización más implícita o alegando que dicha territorialización estimula la producción cultural en una determinada área geográfica, no obstante, obvia el hecho de que la cultura de un determinado territorio puede protegerse e impulsarse desde fuera del mismo a través de otras vías. Así, es perfectamente plausible que una producción audiovisual se efectúe en otro Estado europeo, la misma se realice en castellano o euskera y, además, refleje la realidad cultural y social de la Comunidad Foral. En este caso también se estaría

¹⁹³ Dicho beneficio se aprobó dentro de la Reforma Fiscal del 31 de diciembre de 2014, entrando en vigor, en 2015.

¹⁹⁴ Información sobre las producciones realizadas en Navarra disponible en: <http://www.audiovisual451.com/el-incentivo-fiscal-de-35-por-ciento-para-la-produccion-audiovisual-ya-se-nota-en-navarra/>

favoreciendo la cultura navarra y, sin embargo, dicha producción no sería susceptible de acceder al beneficio fiscal. De esta manera, lo que hace la Comisión es establecer una evidente desigualdad de trato entre dos operadores jurídicos que se encuentran en idéntica situación en base al territorio en el que operan.

Existen muchos otros instrumentos susceptibles de preservar la cultura, tales como leyes y normas que protejan el patrimonio, el *copyright*, los apoyos en forma de becas y premios, el mecenazgo y la filantropía¹⁹⁵, lo que evidencia que no es requisito imprescindible que exista una cláusula de territorialización para que la diversidad cultural y lingüística de una determinada zona se vea protegida o estimulada. Parece pues, que el único motivo por el que dichos requisitos se prevén es el impulso de la economía nacional o regional, ya que es un mecanismo a todas luces eficaz para atraer inversiones¹⁹⁶. Es decir, la producción cinematográfica es una actividad altamente móvil y los Estados compiten por atraer este tipo de actividades económicas a sus territorios por medio de estímulos fiscales directamente orientados a la atracción a sus respectivos territorios de producciones extranjeras de gran presupuesto¹⁹⁷. De esta manera, nos encontramos ante un fenómeno de competencia fiscal entre Estados motivado en esencia, no por razones culturales, sino económicas. Cabe preguntarse hasta qué punto se debe permitir a los Estados miembros apoyar sus industrias culturales nacionales, en detrimento, por ejemplo, de las libertades fundamentales del TFUE.

Por tanto, se puede concluir que el argumento dado por la Comisión a la hora de justificar este tipo de ayudas estatales es débil, y que los requisitos de territorialización del gasto –y más en concreto el del 25% exigido por la normativa foral- vulneran tanto

¹⁹⁵ PALMA MARTOS, L. A. y AGUADO QUINTERO, L. F. “¿Debe el Estado financiar las artes y la cultura?”, en *Economía e Sociedade*, vol. 20, núm. 1/41, 2011, pág. 196. Disponible en: <http://www.scielo.br/pdf/ecos/v20n1/v20n1a08.pdf>

¹⁹⁶ Así a modo de ejemplo el Informe *The economic contribution of the UK film industry*, publicado en 2007 por Oxford Economics, señala las ventajas económicas que implican atraer producciones de gran presupuesto y el papel que en ese sentido juegan los incentivos fiscales: “the support provided through tax incentives to encourage investment in films in the UK, first established in 1992, has facilitated the development of a substantial UK film industry making a large net contribution both to the UK economy and to the cultural life of the country”. En el mismo sentido reconoce: “competition to attract film producers to shoot their film in a particular country is fierce. This competition partly focuses on the physical attributes of a country; the costs for labour and the renting of locations and sets; and the relative skills of the film production workforce. But a key element is tax competition”. Disponible en: <http://www.bfi.org.uk/sites/bfi.org.uk/files/downloads/economic-impact-of-the-uk-film-industry-2007.pdf>

¹⁹⁷ MORENO GONZÁLEZ, S. “La deducción por inversiones en producciones cinematográficas...”, *op. cit.*, pág. 17.

la libertad fundamental de establecimiento como el régimen de las ayudas de Estado de la UE.

V. CONCLUSIONES

De todo lo anteriormente expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- 1º. Pese a que en la actualidad la fiscalidad directa sigue siendo competencia de los Estados miembros, el TJUE ha manifestado en reiteradas ocasiones que éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión. La sentencia recaída en el asunto Avoir Fiscal declaró que se debían acercar los sistemas de fiscalidad directa eliminando las medidas que contravienen el principio de no discriminación o restringen las libertades de circulación para la realización del mercado interior. En base a ello, los límites a la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros los imponen, en materia de imposición directa, los principios y libertades articulados en los Tratados de la UE y, además, la regulación sobre las ayudas de Estado (págs. 9 a 33).
- 2º. La Ley Foral del Impuesto de Sociedades Navarra prevé, en su artículo 70, incentivos al sector cinematográfico materializados a través de deducciones. Para poder aplicar este beneficio fiscal la normativa foral establece varios requisitos entre los que se encuentra una cláusula de territorialización del gasto. De esta manera, sólo podrán aplicarse la deducción del 35% aquellos productores que realicen como mínimo un 25% del gasto de la producción en territorio navarro. Sin embargo, la configuración de esta exigencia plantea problemas de compatibilidad con el Derecho de la UE, en especial, con las libertades fundamentales y el régimen de ayudas de Estado (págs. 34 a 41).
- 3º. En relación a las libertades europeas, el TJUE ha establecido que se considerará como una restricción toda medida capaz de dificultar directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intraeuropeo. En este sentido, en su resolución C-248/06: Reino de España c. Comisión, el Tribunal de Luxemburgo ha señalado que un incentivo puramente fiscal reservado a los gastos efectuados en el territorio del Estado miembro de que se trate vulnera el principio de libertad de establecimiento, en cuanto supone una restricción al mismo. En

virtud de esta doctrina jurisprudencial se puede mantener que el exigir que un 25% del gasto de la producción se realice en Navarra para poder aplicar la deducción foral, constituye una restricción de la libertad de establecimiento en un doble sentido: de un lado, atrae a empresas no residentes para instalarse directamente o a través establecimientos secundarios en Navarra; y de otro, disuade a las sociedades navarras de establecerse otros territorios. En tanto que dicha deducción dificulta indirectamente el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el TFUE y no encuentra ninguna justificación de interés general, se puede afirmar es contraria al Derecho de la UE (págs. 42 a 51).

- 4°. En relación a las ayudas de Estado, de la definición dada por el art. 107.1 TFUE se pueden extraer cuatro elementos: (i) debe ser una ventaja; (ii) que suponga una intervención del Estado y mediante fondos estatales; (iii) sea de carácter selectivo –a nuestros efectos es especialmente relevante la doctrina iniciada a través del caso Azores, ya que permite tomar como sistema de referencia el territorio de Navarra-; y (iv) que pueda afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsee o amenace con falsear la competencia. En cuanto el beneficio fiscal del art. 70 LFIS cumple con todos estos requisitos, se puede concluir que constituye una ayuda de Estado en el sentido del art. 107 TFUE (págs. 51 a 61).
- 5°. Pese a lo dispuesto en el punto anterior, el propio artículo 107 en su apartado tercero enumera una serie de ayudas que “podrán considerarse” compatibles con el mercado interior, entre las que se encuentran aquellas ayudas destinadas a promover la cultura. La Comisión se ha pronunciado expresamente sobre los requisitos de territorialización del gasto reconociendo que dichos requisitos constituyen una ayuda de Estado y producen una restricción del mercado interior. Sin embargo, justifica tales restricciones –siempre que no se exija un gasto superior al 50% en un determinado territorio- en razones de interés general, como son la promoción de la diversidad cultural y de las lenguas y culturas nacionales (págs. 61 a 66).
- 6°. Sin embargo, ha quedado acreditado que los requisitos de territorialización del gasto no son un mecanismo eficiente para proteger la cultura de un determinado

territorio, y lo que es más, la diversidad cultural y lingüística navarra puede, igualmente, protegerse e impulsarse desde fuera de la Comunidad Foral. Por tanto, se está estableciendo una desigualdad de trato no justificada siendo evidente que el único motivo por el que dichas cláusulas del gasto se permiten es porque impulsan la economía nacional o regional a través de la atracción de inversiones (págs. 66 a 71).

- 7°. Por todo ello, a nuestro entender y pese a la postura de la Comisión, cabe concluir que los requisitos de territorialización del gasto exigidos por la deducción a las producciones cinematográficas en Navarra en el art. 70 LFIS no encuentran ningún tipo de justificación más allá de la económica, y en consecuencia, deberían ser suprimidos ya que vulneran tanto la libertad fundamental de establecimiento consagrada en el art. 49 TFUE como el régimen de las ayudas de Estado recogido en los artículos 107 y siguientes del TFUE.

VI. FUENTES CONSULTADAS

1. Bibliografía consultada

- ALDESTAM, M. *EC State Aid Rules Applied to Taxes -an Analysis of the Selectivity Criterion*. Iustus Förlag, Uppsala, 2005.
- ALONSO ARÉVALO, I. *Incentivos fiscales en proyectos cinematográficos a través de Agrupaciones de Interés Económico*. BESTAX. Disponible en: <http://www.bestax.es/wp-content/uploads/2015/bestax-documento-AIE-cine.pdf>
- ÁLVAREZ RENDUELES, J.R. *Las distorsiones fiscales internacionales*. XX Semana de Estudios de Derecho financiero, Ed. de Derecho financiero, Madrid, 1989.
- BACON, K. *The definition of State Aid*. European Community Law of State Aid, Oxford, 2009.
- BARCIELA PÉREZ, J.A. “Ayudas de Estado y exención tributaria. El asunto Navantia”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, parte Estudio, num.10/2015.
- BERMEK, H. “The Impact of EC La won the Taxation of the European Audiovisual Industry”, en *IRIS Plus* (European Audiovisual Observatory), núm. 12/2007.
- BOKOBO MOICHE, S. “Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea”, en *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000.
- BROCHE, J.; CHATTERJEE, O.; ORSSICH, I. y TOSICS, N. “State aid for films - a policy in motion?”, en *Competition Policy Newsletter*, núm. 1/2007. Disponible en: http://ec.europa.eu/competition/publications/cpn/2007_1_44.pdf
- CALDERÓN PATIER, C. y GONZÁLEZ LORENTE, A. “Las ayudas de Estado en la legislación europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”, en *Crónica Tributaria*, núm. 115/2005 (59-69).
- CALVO SALINERO, R., MORENO GONZÁLEZ, S., PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S., y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. *Fiscalidad internacional, Convenios de doble imposición, Impuesto sobre la renta de no Residentes y Ayudas de Estado*. Thomson Reuters, Navarra, 2010.

- CAMPUZANO, A.B. y CALDERÓN, C. “Las ayudas de Estado y la competencia fiscal”, en *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm.1/2016.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Wolters Kluwer, Madrid, 2015.
- CAYERO BILBAO, J.A. “Derecho de la competencia en la Unión Europea: ayudas de carácter fiscal”, en *Gaceta tributaria del País Vasco (Zergak)*, núm 2/2006. Disponible en: http://www.euskadi.eus/contenidos/boletin_revista/zergak/es_z32/adjuntos/Z32%20-%2003%2001%20-%20JA%20Cayero.pdf
- CUENCA GARCÍA, E.; NAVARRO PABSDORF, M.; MIHI RAMÍREZ, A. y BARRILAO, P.E. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Universidad de Granada, 2012. Disponible en: xivrem.ujaen.es/wp-content/uploads/2011/11/27-R-149M310.pdf
- FERNÁNDEZ ROZAS, J.C. *Sistema del Comercio Internacional*. Ed. Civitas, Madrid, 2001.
- FUENTES QUINTANA, E. “Política Fiscal e integración europea”, en *España ante la Integración Económica Europea*, Ed. Ariel, Barcelona, 1966.
- GONZÁLEZ GARCÍA, G. “Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el derecho comunitario”, en *IEF*, núm. 8/04, 2004. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2004_08.pdf
- GONZÁLEZ GOZALO, A. *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, dirigida por Rodrigo Bercovitz Rodríguez-Cano, Ed. Tecnos, Madrid, 2003.
- GONZALO GONZÁLEZ, L. *La armonización fiscal europea y el objetivo del mercado único*, 1991. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2773725.pdf>
- HEAPPEY, M. “Ventajas de la financiación mediante sociedades de capital riesgo”, en *Estrategia financiera*, núm. 218, 2005.

- LAGERCRANTZ VARVNE, K. *Free movement of services and non discriminatory collective action*. Tesis de postgrado, Universidad de Gotemburgo, 2011. Disponible en: https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/24159/1/gupea_2077_24159_1.pdf

- LAGOS RODRÍGUEZ, G. y ÁLAMO CERRILLO, R. “Competencia fiscal y armonización en la Unión Europea”, en *SPCS, Documento de Trabajo*, Universidad de Cuenca, 2013. Disponible en: <https://previa.uclm.es/CU/csociales/pdf/documentosTrabajo/2013/5.pdf>

- LANG, M. “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”, en *EC tax review*, vol. 18, núm. 3, 2009.

- LANG, M.; PISTONE, P.; SCHUCH, J. y STARINGER, C. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, 2016.

- LLOYD DE VILLAMAYOR MORGAN-EVANS, D. “Las jurisdicciones nacionales como garantes del respeto del Derecho comunitario en los Estados miembros”, en *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXII, 2004. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1103592.pdf>

- LOBATO MOSQUERA, N. “Las causas de justificación de normas tributarias discriminatorias o restrictivas de las libertades comunitarias admitidas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en *Dereito*, vol. 18, núm. 1, 2009.

- LÓPEZ LÓPEZ, H. “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español: la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15/2010 [base de datos de Aranzadí].

- LYONS, T. “The modernization of EU state aid law and taxation”, en *British Tax Review*, 2014.

- MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm.19/2015, 2015.

- MILLET, M. “La libertad de circulación de capitales”, en *CEI International affairs*, núm. 2/2015, 17 de julio de 2014.

- MORENO GONZÁLEZ, S. “La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea”, en *Revista Quincena Fiscal*, núms.13/2010 y 14/2010.
- MORENO GONZÁLEZ, S. “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22/2013, 2014.
- OLMEDO BOLÓS, E. *Los Tax Rulings y las Ayudas de Estado*. Trabajo de Fin de Grado, Universidad Complutense de Madrid, 2016. Disponible en: <https://www.ucm.es/data/cont/docs/1135-2016-03-17-TFG%20ERIN%20OLMEDO%20TAX%20RULINGS.pdf>
- ORTEGA GUIO, A. “La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España”, en *IEF, Cuadernos de Formación*, col. 11/12, vol. 15/2012.
- PALMA MARTOS, L.A. y AGUADO QUINTERO, L.F. “¿Debe el Estado financiar las artes y la cultura?”, en *Economía e Sociedade*, vol. 20, núm. 1/41, 2011. Disponible en: <http://www.scielo.br/pdf/ecos/v20n1/v20n1a08.pdf>
- PIÑA GARRIDO, L. “Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias a Derecho comunitario”, en *Crónica Tributaria*, núm. 148/2013.
- ROCHE LAGUNA, I. *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la imposición directa en la comunidad europea)*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- SÁNCHEZ GONZÁLEZ, L.M. “Las libertades comunitarias como límite a la capacidad normativa de los Estados miembros en materia de impuestos directos: la doctrina del Tribunal de Justicia”, en *IEF: Cuadernos de Formación*, col. 20/10, vol. 10/2010, 2010.
- SCHÖN, W. “Taxation and State Aid Law in the European Union”, en *Common Market Law Review*, núm. 36, 1999.

- SMIT, D, “The relationship between the free movement of capital and the other EC Treaty freedoms in third country relationships in the field of direct taxation: a question of exclusivity, parallelism or causality?”, en *EC Tax Review*, núm. 6, 2007.

- STEFANER, M.C. *Freedom of Establishment (Art. 43 EC Treaty) and Freedom to Provide Services (Art. 49 EC Treaty) and Tax Law*. Tesis de postgrado, Instituto de Derecho Tributario austriaco, 2000. Disponible en: <https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/stefanerdiploarbeit.pdf>

- SOLER ROCH, M.T. “Medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14/2006.

- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “La unión fiscal en la UE (una visión general)”, en *Revista de Derecho de la Unión Europea*, Madrid, núm. 27, julio - diciembre 2014.

- PÉREZ BERNABEU, B. “El requisito de selectividad de las ayudas de Estado de carácter fiscal y su incidencia en el ordenamiento español: dos ejemplos recientes”, en *Revista Información Fiscal*, núm. 95, 2009.

- VIDAL MARTÍNEZ, P. “La reforma del régimen de ayudas de Estado en la Unión Europea”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 34-2013.

2. Jurisprudencia consultada

Las sentencias del TJCE, TJUE y TGUE han sido extraídas de: <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=es>. El resto de resoluciones se han obtenido de la base de datos digital de Aranzadi.

- Consulta vinculante DGT núm. V0065/2017 (17/1/2017).

- Consulta vinculante DGT núm. V4316/2016 (6/10/2016).

- STJUE asunto C-689/13: *Puligienica* (5/5/2016).

- STGUE asunto T-515/13: *España c. Comisión* (17/12/2015).

- STJUE asunto C-9/14: *Kieback* (18/6/2015).

- STJUE C-657/13: *Verder LabTec* (21/5/2015).

- STJUE C-48/13: *Nordea Bank* (13/3/2014).

- STJCE asunto C-399/10: *Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión y otros* (19/3/2013).
- STJCE asunto C-282/12: *Itelcar* (3/10/2013).
- STJUE asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11: *Santander Asset Management SGHC y otros* (10/5/2012).
- Resolución DGT núm. V0745-11 (23/03/2011).
- STJCE asunto C-310/09: *Accor* (15/9/2011).
- STJUE asunto C-371/10: *National Grid Indus* (29/11/2011).
- SSTJUE asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08: *Paint Graphos y otros* (8/9/2011).
- Consulta vinculante DGT núm. V0207-08 (6/2/2008).
- STJCE asunto C-414/06: *Lidl Belgium* (15/5/2008).
- STJCE asunto C-248/06: *Reino de España c. Comisión* (13/3/2008).
- STJCE asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06: *Unión General de Trabajadores* (11/9/2008).
- STJCE asunto C-303/07: *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (18/6/2007).
- STJCE C-318/05: *Comisión/Alemania* (11/9/2007).
- STJCE asunto C-88/03: *Azores* (6/9/2006).
- STJCE asunto C-386/04: *Centro de Musicología Walter Stauffer* (14/9/2006).
- STGCE asunto T-351/02: *Deutsche Bahn AG/Comisión* (5/4/2006).
- STJCE asunto C-452/04: *Fidium Finanz* (3/10/2006).
- STJCE asunto C-26 /04: *Margaretha Bouanich c. Skatteverket* (19/1/2006).
- STJCE asunto C-308/01: *Gil insurance* (29/4/2005).
- STGCE C-39/04: *Laboratoires Fournier* (10/3/2005).
- STJCE asunto C-446/03: *Marks & Spencer* (13/12/2005).
- STJCE asunto C-319/02: *Manninen* (7/9/2004).
- STJCE asunto C-71/02: *Karner* (25/5/2004).

- STJCE asunto C-482/99: *Francia/Comisión* (16/5/2002).
- STJCE asunto C-60/00: *Mary Carpenter c. Secretary of State for the Home Department* (11/7/2002).
- STJCE asunto C-143/99: *Adria-Wien* (8/11/2001).
- STJCE asunto C-53/00: *Ferring, SA* (22/11/2001).
- STJCE asunto C-156/98: *Alemania/Comisión* (19/9/2000).
- STGCE asuntos acumulados T-298/97, T-312/97: *Alzetta* (15/6/2000).
- STJCE asunto C-251/98: *Baars c. Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem* (13/4/2000).
- STJCE asunto C-214/98: *Comisión contra Grecia* (16/11/2000).
- STJCE asunto C-35/98: *Verkooijen* (6/6/2000).
- STJCE asunto C-224/97: *Ciola* (29/4/1999).
- STJCE asunto C-217/97: *Comisión contra Alemania* (9/9/1999).
- STJCE asunto C-302/97: *Konle* (1/6/1999).
- SSTJCE asunto C-18/95: *Terhoeve* (26/1/1999).
- STJCE asunto C-200/98: *X AB e Y AB c. Riksskatteverket* (18/11/1999).
- STJCE asunto C-200/97: *Ecotrade* (1/12/1998).
- STJCE asunto C-264/96: *ICI c. Colmer* (16/7/1998).
- STJCE asunto C-219/95: *Ferriere Nord SpA* (17/7/1997).
- STJCE asuntos acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94: *Denkavit-Vitic-Vormeer* (17/10/1996).
- STJCE asunto C-80/94: *Wielockx* (11/8/1995).
- STJCE asunto C-387/92: *Banco Exterior de España c. Ayuntamiento de Valencia* (15/3/1994).
- STJCE asunto C-465/93: *Atlanta* (9/11/1993).
- STJCE asunto C-484/93: *Peter Svensson y Lena Gustavsson c. Ministre du Logement et de l'Urbanisme* (14/11/1993).

- STJCE asunto C-204/90: *Bachmann c. Bélgica* (28/1/1992).
- STJCE asunto C-156/91: *Hansa Fleisch* (10/11/1992).
- STJCE asunto C-236/86: *Humbel* (27/9/1988).
- STJUE asunto C-248/84: *Alemania/Comisión* (14/10/1987).
- STJCE asunto C-12/86: *Demirel* (30/9/1987).
- STJCE asunto C-270/83: *Avoir Fiscal* (28/1/1986).
- STJCE asunto C-18/84: *Comisión c. República Francesa* (7/5/1985).
- STJCE asunto C-8/81: *Becker* (19/1/1982).
- STJCE asunto C-62/81: *Seco/EVI* (3/2/1982).
- STJCE asunto C-148/78: *Ratti* (5/4/1979).
- STJCE asunto C-106/77: *Factortame* (6/3/1978).
- STJCE asunto C-6/77: *Simmenthal* (9/3/1978).
- STJCE asunto C-52/76: *Benedetti* (3/2/1977).
- STJCE asunto C-9/74: *Casagrande* (3/7/1974).
- STJCE asunto C-8/74: *Dassonville* (11/7/1974).
- STJCE asunto C-33/74: *Van Binsbergen* (3/12/1974).
- STJCE asunto C-41/74: *Van Duyn* (4/12/1974).
- STJCE asuntos acumulados C-51/71 a C-54/71: *International Fruit Company* (15/12/1971).
- STJCE asunto C-43/71: *Politi* (14/12/1971).
- STJCE asunto C-29/68: *Milch-Fett-und Eierkontor contra Hauptzollamt Saarbrücken* (24/6/1969).
- STJCE asunto C- 6/64: *Costa/Enel* (15/7/1964).
- STJCE asunto C-23/62: *Van Gend en Loos* (5/2/1963).
- STJCE asuntos C-30/59: *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autoridad* (23/2/1961).

3. Otras fuentes

- Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01). Disponible en: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52016XC0719(05))

- Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual del 15 de noviembre de 2013 (2013/C 332/01). Disponible en: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52013XC1115\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52013XC1115(01))

-Consejo de la Unión Europea. “Grupo ‘Código de Conducta’ (Fiscalidad de las Empresas)” [en línea]. Disponible en: <http://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

-El País. “¿Por qué invertir en cine si solo unas pocas películas ganan dinero?”, 8 de junio de 2016 [en línea]. Disponible en: http://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/05/30/empresas/1464609069_104238.html

- EUR- Lex. *El efecto directo del Derecho europeo* [en línea], 2015. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A114547>

- Informe de Oxford Economics. *The economic contribution of the UK film industry*, 2007. Disponible en: <http://www.bfi.org.uk/sites/bfi.org.uk/files/downloads/economic-impact-of-the-uk-film-industry-2007.pdf>

- Parlamento Europeo. *Fichas técnicas sobre la Unión Europea* [en línea]. Disponible en: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html

-Reglamento (UE) núm. 651/2014 de la Comisión de 17 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0651>

-Study on the Economic and Cultural Impact, notably on Co-productions, of Territorialisation Clauses of state aid Schemes for Films and Audiovisual Productions (2008). Disponible en:

http://ec.europa.eu/avpolicy/docs/library/studies/territ/final_rep.pdf

-Unión Europea. *La historia de la Unión Europea* [en línea]. Disponible en: https://europa.eu/european-union/about-eu/history_es

-Otras páginas web:

-<http://www.audiovisual451.com/el-incentivo-fiscal-de-35-por-ciento-para-la-produccion-audiovisual-ya-se-nota-en-navarra/>

- http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_1.1.5.pdf

-<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52001DC0260>

-<http://gabeirasyasociados.com/la-mitad-las-peliculas-nominadas-los-goya-financiadas-dinero-privado-aies/>