

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 10 de marzo de 2005 *

En el asunto C-39/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 234 CE, planteada por el tribunal administratif de Dijon (France), mediante resolución de 30 de diciembre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de febrero de 2004, en el procedimiento entre

Laboratoires Fournier SA

y

Direction des vérifications nationales et internationales,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet, S. von Bahr (Ponente), J. Malenovský y U. Löhmus, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de octubre de 2004;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Laboratoires Fournier SA, por M^e B. Eme, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. C. Jurgensen-Mercier, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal y C. Giolito, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de diciembre de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 49 CE respecto a una legislación nacional que instituye un mecanismo de crédito fiscal en materia de investigación reservado exclusivamente a las actividades de investigación realizadas en Francia.

- 2 Esta solicitud se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad Laboratoires Fournier SA (en lo sucesivo, «Laboratoires Fournier»), sociedad francesa, y la direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (en lo sucesivo, «direction des vérifications») sobre liquidaciones complementarias, notificadas por esta última y derivadas de la impugnación de un crédito fiscal en materia de investigación del que habían disfrutado los Laboratoires Fournier en el ámbito del impuesto de sociedades.

Legislación nacional

- 3 El artículo 244 *quater* B, del Code général des impôts français (Ley general tributaria; en lo sucesivo, «code général»), en la versión vigente en la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, establecía:

«I. Las empresas industriales y mercantiles o agrícolas gravadas con arreglo a su beneficio real pueden beneficiarse de un crédito fiscal del cincuenta por ciento del excedente de los gastos de investigación efectuados a lo largo de un año en relación con la media de los gastos de esa misma naturaleza, incrementados con arreglo al aumento del índice de precios al consumo, efectuados durante los dos años precedentes [...].

[...]

- 4 El artículo 49 *septies* H del anexo III del code général disponía, en la versión vigente en la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal:

«Confieren derecho al crédito fiscal mencionado en el artículo 244 *quater* B del code général des impôts los gastos correspondientes a las actividades realizadas en Francia.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 5 De acuerdo con la resolución de remisión, los Laboratoires Fournier, cuya actividad consiste en la fabricación y venta de especialidades farmacéuticas, encomendó mediante subcontratación a algunos centros de investigación implantados en diversos Estados miembros varios proyectos de investigación y tuvo en cuenta los gastos de ellos derivados para el cálculo de su crédito fiscal en materia de investigación correspondiente a los años 1995 y 1996.
- 6 En 1998, los Laboratorios Fournier fueron sometidos a una inspección contable respecto a esos mismos años.
- 7 Como consecuencia de dicha inspección, a los mencionados laboratorios les fueron notificadas liquidaciones complementarias, sobre la base de los artículos 244 *quater* B del code général y 49 *septies* H del anexo III del mismo code, al haber excluido la direction des vérifications dichos gastos para el cálculo del crédito fiscal en materia de investigación del que se beneficiaban los Laboratoires Fournier. Las cuotas suplementarias correspondientes fueron imputadas a éstos por lo que respecta al período que interesa al litigio principal.
- 8 Los Laboratoires Fournier formularon una reclamación sobre dichos gravámenes. Ésta fue desestimada el 25 de julio de 2001.
- 9 Los mencionados laboratorios interpusieron una demanda ante el tribunal administratif de Dijon el 8 de septiembre de 2001. Mediante dicha demanda solicitaron la exención tanto de las cuotas suplementarias del impuesto de sociedades derivadas de las liquidaciones complementarias que les habían sido notificadas, como de los intereses de demora correspondientes.

- 10 El órgano jurisdiccional remitente señala que los Laboratoires Fournier alegan que los artículos 244 *quater* B del code général y 49 *septies* H del anexo III de dicho code infringen lo dispuesto en el artículo 49 CE.
- 11 Según dicho órgano jurisdiccional, la direction des vérifications mantiene que el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), admitió el menoscabo de las disposiciones del artículo 49 CE con el fin de preservar la coherencia del sistema tributario interno de cada Estado miembro.
- 12 En estas circunstancias, el tribunal administratif de Dijon decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«[¿] Las disposiciones [de los artículos 244 *quater* B del code général des impôts y 49 *septies* H del anexo III de dicho code], en la medida en que reservan a las actividades de investigación realizadas en Francia el beneficio del crédito fiscal en materia de investigación, son contrarias a lo dispuesto en el artículo 49 [CE] [?]»

En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, [...] ¿la condición de que las actividades de investigación sean realizadas en Francia, prevista por dichas disposiciones, se atiene al principio de coherencia del impuesto de sociedades, permitiendo que se menoscabe lo dispuesto en el artículo 49 [CE]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 13 Mediante sus dos cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 49 CE es contrario a la legislación de un Estado miembro que reserva el beneficio de un crédito fiscal en materia de investigación exclusivamente a las actividades de investigación realizadas en el territorio de ese Estado.

- 14 Si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben, sin embargo, ejercer ésta respetando el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16, y de 15 de julio de 2004, *Weidert y Paulus*, C-242/03, Rec. p. I-7379, apartado 12).

- 15 Ahora bien, la normativa de un Estado miembro como la que se cuestiona en el asunto principal, al reservar el beneficio de un crédito fiscal en materia de investigación exclusivamente a las actividades de investigación realizadas en el Estado miembro, sujeta la prestación de servicios que constituye la actividad de investigación a un régimen fiscal diferente según que esta prestación se ejecute en otros Estados miembros o en el Estado miembro de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 21).

- 16 Una normativa de este tipo implica una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación del servicio contraria al artículo 49 CE.

- 17 El Gobierno francés alega, sin embargo, que esta diferencia de trato deriva directamente del principio de territorialidad del impuesto, reconocido expresamente por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations y Singer* (C-250/95, Rec. p. I-2471, apartado 22), y, por lo tanto, no puede considerarse que implique una discriminación manifiesta o encubierta prohibida por el Tratado CE.

- 18 No obstante, en el asunto que originó esta última sentencia, el Tribunal de Justicia examinó la compatibilidad entre las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento y disposiciones fiscales nacionales aplicables a las empresas residentes y no residentes, mientras que en el litigio principal que dio lugar al presente asunto, se trata de analizar la compatibilidad con el tratado de disposiciones fiscales nacionales que favorecen a empresas implantadas en un Estado miembro como contrapartida a prestaciones de servicios realizadas por cuenta de éstas exclusivamente en dicho Estado miembro. Tales disposiciones son contrarias al artículo 49 CE, puesto que se basan, aun indirectamente, en el lugar de establecimiento del prestador de los servicios y, por lo tanto, pueden obstaculizar las actividades transfronterizas de éste.
- 19 Sin embargo, procede examinar si el trato desigual que implican dichas disposiciones puede estar justificado a la luz de las disposiciones del tratado sobre la libre prestación de servicios.
- 20 A este respecto, es cierto que, en las sentencias *Bachmann* (antes citada, apartado 28) y de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica* (C-300/90, Rec. p. I-305, apartado 21), el Tribunal de Justicia admitió que la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario puede justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha precisado ulteriormente que, en los asuntos que dieron lugar a las sentencias citadas, existía un vínculo directo entre la posibilidad del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de deducir las primas del seguro de los ingresos imponibles y la imposición posterior de las cantidades debidas por los aseguradores en virtud de los contratos de seguros de vejez o fallecimiento, vínculo que debía mantenerse para salvaguardar la coherencia del régimen tributario de que se trataba (véanse, en particular, las sentencias de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 18, y de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 42). Cuando no existe un vínculo directo de tal naturaleza, no puede invocarse el argumento basado en la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal (véase, en particular, la sentencia *Weidert y Paulus*, antes citada, apartados 20 y 21).
- 21 Ahora bien, en una situación como la del asunto principal, no existe ningún vínculo directo de esta naturaleza entre el impuesto general de sociedades, por una parte, y, por otra, un crédito fiscal equivalente a una parte de los gastos de investigación realizados por una empresa.

- 22 El Gobierno francés sostiene, sin embargo, que la normativa nacional controvertida en el litigio principal está justificada por el objetivo de promover la investigación y por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.
- 23 Si bien es cierto que, tal y como alega el mencionado gobierno, la promoción de la investigación y del desarrollo constituyen una razón imperiosa de interés general, no lo es menos que dicha promoción no puede justificar una medida nacional del carácter de la controvertida en el litigio principal, que impide que se beneficie de un crédito fiscal en materia de investigación cualquier actividad de investigación que no haya sido realizada en el Estado miembro de que se trata. En efecto, tal normativa se opone frontalmente al objetivo de la política comunitaria en el ámbito de la investigación y del desarrollo tecnológico, que, conforme al artículo 163 CE, apartado 1 es, en especial, «fortalecer las bases científicas y tecnológicas de su industria y favorecer el desarrollo de su competitividad internacional». El apartado 2 del mismo artículo precisa, en particular que, para ello, la Comunidad «apoyará [los] esfuerzos de cooperación [de las empresas], fijándose, en especial, como objetivo, permitir a [éstas] la plena utilización de las potencialidades del mercado interior; en particular por medio de [...] la supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales que se opongan a dicha cooperación».
- 24 La eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véase, en particular, la sentencia Futura Participations y Singer, antes citada, apartado 31). Por tanto, un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que permitan la comprobación, de manera clara y precisa, del importe de los gastos deducibles en este Estado en concepto de gastos de investigación (véase la sentencia de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 18).
- 25 Pues bien, la eficacia de los controles fiscales no puede justificar una normativa nacional que impide de manera absoluta al contribuyente aportar la prueba de que los gastos correspondientes a las actividades de investigación realizadas en otros Estados miembros se efectuaron realmente y respetan los criterios prescritos. En efecto, no puede excluirse *a priori* que el contribuyente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado

miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los gastos de investigación realizados en otros Estados miembros (véase la sentencia Baxter y otros, antes citada, apartados 19 y 20).

- 26 Por lo tanto, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 49 CE es contrario a la legislación de un Estado miembro que reserva exclusivamente a las actividades de investigación realizadas en el territorio de este Estado miembro el beneficio de un crédito fiscal en materia de investigación.

Costas

- 27 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 49 CE es contrario a la legislación de un Estado miembro que reserva exclusivamente a las actividades de investigación realizadas en el territorio de este Estado miembro el beneficio de un crédito fiscal en materia de investigación.

Firmas