CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO SAGGIO

presentadas el 1 de diciembre de 1998 *

1. En la resolución de remisión prejudicial dictada por el Conseil d'État francés se plantean al Tribunal de Justicia tres cuestiones interpretativas por las que se solicita al Juez comunitario que dilucide si los artículos 52 y 58, 92 y 95 del Tratado CE se oponen a una normativa tributaria nacional que, al imponer para el año 1996 un tributo extraordinario a las empresas de especialidades farmacéuticas, prevé que se deduzcan de la correspondiente base imponible los gastos soportados, en el ejercicio de que se trata, por las actividades de investigación efectuadas exclusivamente en el Estado de tributación, es decir, en Francia.

Hechos y legislación nacional

2. Mediante el Decreto Legislativo nº 96/51, de 24 de enero de 1996,[1] se introdujeron en Francia medidas urgentes destinadas a restablecer el equilibrio financiero de la Seguridad Social. En particular, el artículo 12 de dicha normativa grava a las empresas de especialidades farmacéuticas con tres nuevos tributos extraordinarios. En el primero de dichos tributos la base imponible está constituida por los gastos de promoción y publicidad; en el segundo, por el incremento del volumen de negocios experimentado en 1995 con respecto al ejercicio precedente, y en el tercero, por el volumen de negocios realizado en el ejercicio fiscal de 1995 mediante la venta de productos farmacéuticos reembolsables y medicamentos autorizados para el uso de colectividades.

3. Las sociedades demandantes en el litigio principal impugnaron el mencionado Decreto ante el Conseil d'État solicitando su anulación. El Juez *a quo* plantea ante el Tribunal la cuestión de la compatibilidad con las normas del Tratado sólo en lo que respecta al tercero de dichos tributos.

En efecto, el artículo 12 del Decreto Legislativo impugnado, al determinar que la base imponible está constituida por el volumen de negocios, excluidos impuestos, realizado en Francia entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995 mediante la venta de especialidades farmacéuticas reembolsables y de medicamentos autorizados para su uso por colectividades, prevé que, a efectos del cálculo de la base imponible, podrán deducirse los costes

* Lengua original: italiano.

1 — Véase el *Journal officiel de la République française* de 25 de enero de 1996, p. 1230.

contabilizados durante dicho período en concepto de gastos relativos a la realización en Francia de actividades de investigación científica y técnica correspondientes a dichas especialidades farmacéuticas. [2] Precisamente, lo que aquí se discute es la compatibilidad de tal deducción con el Derecho comunitario puesto que, básicamente, se admite la reducción de la base imponible únicamente para las actividades de investigación desarrolladas en el territorio de la República Francesa.

4. Más en particular, el Conseil d'État plantea al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) ¿Se oponen los artículos 52 y 58 del Tratado de 25 de marzo de 1957, constitutivo de la Comunidad Europea, a una normativa nacional, adoptada en 1996, que grava durante dicho año con un tributo extraordinario cuyo tipo debe fijarse entre el 1,5 % y el 2 %, el volumen de negocios, impuestos excluidos, realizado en el Estado de tributación entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995 por las empresas que explotan especialidades farmacéuticas mediante la venta de especialidades farmacéuticas reembolsables y de medicamentos autorizados para su uso por las entidades públicas, y que admite que se deduzcan de la base imponible del tributo los gastos contabilizados durante el mismo período correspondientes únicamente a las actividades de investigación realizadas en el Estado de tributación?

2) ¿Se opone el artículo 95 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea a la citada normativa?

3) En caso de respuesta negativa a una u otra de las dos cuestiones anteriores, ¿debe considerarse que dicha deducción de la base imponible del tributo de los gastos relativos a las actividades de investigación realizadas en el Estado de tributación constituye una ayuda en el sentido del artículo 92 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea?»

La primera cuestión

5. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional solicita que se dilucide si la libertad de establecimiento, garantizada por el Tratado CE tanto a las personas físicas nacionales de un Estado miembro como a las sociedades en virtud del artículo 58, se opone a una legislación nacional que, al definir las características de un tributo extraordinario, limitado a un único ejercicio fiscal, permite deducir de la base imponible, constituida por el volumen

2 — El número III del artículo 12 del Decreto impugnado fue modificado por el Decreto Legislativo nº 96/345, de 24 de abril de 1996 (*Journal Officiel de la République française* de 25 de abril de 1996, p. 6311), que especifica que los gastos de investigación deducibles deben estar relacionados con las especialidades farmacéuticas y los medicamentos cuya venta constituye la base imponible.

de negocios derivado de las ventas de determinadas especialidades farmacéuticas (las especialidades farmacéuticas reembolsables y las autorizadas para uso de colectividades), los gastos efectuados en el ejercicio fiscal para actividades de investigación científica y técnica realizadas exclusivamente en el territorio francés.

6. Por tanto, se solicita una vez más al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa nacional tributaria, en particular en materia de impuestos directos. Si bien es cierto que, a diferencia de la fiscalidad indirecta, materia en que la Comunidad ha ejercitado ampliamente su competencia, la fiscalidad directa no está comprendida, en cuanto tal, en el ámbito de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que, en virtud del principio general de cooperación establecido por el artículo 5 del Tratado, los Estados miembros deben ejercer sus competencias respetando el Derecho comunitario. [3] Así, en materia de impuestos directos, los Estados miembros no pueden adoptar medidas que tengan por efecto obstaculizar injustificadamente la libre circulación de las personas físicas o jurídicas. [4]

7. En particular, según las *demandantes* en el litigio principal, el tributo y la correspondiente deducción se aplican, sin discriminación basada en la nacionalidad, tanto a las sociedades francesas como a las empresas o sociedades constituidas en Francia por nacionales extranjeros o a las sociedades extranjeras establecidas en Francia mediante filiales, sucursales o agencias (establecimiento secundario). Sin embargo, las condiciones de hecho no son comparables. En efecto, en la mayor parte de los casos, las filiales (o las sucursales o agencias) de sociedades farmacéuticas de otros Estados miembros se ocupan en Francia únicamente de la distribución, en tanto que la actividad de investigación o una parte esencial de ésta permanece concentrada en el país de origen, en donde está domiciliada la sociedad matriz. Como la mayor parte de la actividad de investigación de las sociedades farmacéuticas francesas se realiza en Francia, disfrutan, con un volumen de negocios igual, de una evidente ventaja fiscal, puesto que pueden deducir de la base imponible un importe más elevado por gastos de investigación. Por lo tanto, se trata de un caso de discriminación indirecta, igualmente prohibida por el principio de igualdad de trato previsto en los artículos 52 y 58 del Tratado CE.

8. Según el *Gobierno francés*, el motivo de discriminación estribaría en el hecho de que la localización de los gastos de investigación en el sector de la industria farmacéutica estuviera vinculada con el lugar del establecimiento principal de la sociedad. En tal caso, las sociedades francesas disfrutarían de la ventaja de poder deducir los gastos de investigación soportados en Francia de la base imponible determinada por las ventas de productos farmacéuticos, mientras que las sociedades extranjeras y las agencias, sucursales y filiales de las sociedades extranjeras que realizan la investigación en sus respectivos países recibirían un trato desfavorable al no poder

3 — Véanse las sentencias de 16 de julio de 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695), apartado 19; de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 19; de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 36, y de 14 de febrero de 1995, Schumacher (C-279/93, Rec. I-225), apartado 21.

4 — Véanse la sentencia ICI, citada en la nota 3 *supra*, apartado 20, y, con anterioridad, la sentencia de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. p. I-4017), apartado 2.

deducir los gastos de investigación correspondientes a los productos vendidos en Francia, puesto que se trata, normalmente, de investigaciones efectuadas en los países en donde están establecidas sus sociedades matrices. Sin embargo, según el Gobierno francés, esta representación de los hechos no se ajusta a la realidad. En efecto, después de haber afirmado que se trata de una apreciación que incumbe al Juez nacional, el Gobierno francés observa que los centros franceses de investigación farmacéutica se convierten rápidamente en establecimientos secundarios de sociedades domiciliadas en el extranjero y que además, normalmente, la investigación relativa a un mismo producto se efectúa en realidad en laboratorios diseminados en distintos Estados, por lo que tampoco corresponde a la realidad la idea de que las empresas farmacéuticas francesas desarrollan sus actividades de investigación de modo exclusivo o predominante en Francia, y las empresas farmacéuticas extranjeras desarrollan sus actividades de investigación exclusiva o predominantemente en sus respectivos Estados de origen.

9. Según la *Comisión,* la medida fiscal controvertida es discriminatoria en lo que respecta al ejercicio del derecho de establecimiento, ya que su efecto consiste en favorecer a las empresas farmacéuticas que efectúan investigaciones en Francia y que, por tanto, en la mayor parte de los casos, tienen su domicilio principal en Francia, en detrimento de las empresas farmacéuticas que se limitan a distribuir en Francia las especialidades obtenidas de investigaciones efectuadas en otros Estados miembros en donde están domiciliadas las respectivas sociedades matrices. Dicha discriminación no encuentra justificación ni en las exigencias del artículo 56 del Tratado CE, ni en las exigencias de coherencia fiscal, tal como se ha definido este concepto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

10. Según mi parecer, no cabe albergar dudas de que la medida de que se trata es, en varios aspectos, discriminatoria. En primer lugar, la legislación francesa concede una desgravación fiscal sobre los ingresos derivados de la venta en Francia de determinados productos farmacéuticos a condición de que la investigación relativa a dichos productos (y, por consiguiente, sus correspondientes costes) tenga lugar en Francia. Es evidente que, en un contexto económico en el que la investigación se realiza normalmente en la empresa matriz, dos sociedades que distribuyan en Francia especialidades farmacéuticas comparables son tratadas de forma diferente en función de si son o no filiales, sucursales o agencias de una sociedad matriz ubicada en otro Estado miembro en donde se efectúa la investigación. En otros términos, aun cuando la normativa fiscal es aparentemente neutral, puesto que permite deducir los gastos de investigación con la condición objetiva de que se realice en Francia, en realidad, penaliza a las sociedades domiciliadas en el extranjero que han ejercido su derecho de establecimiento mediante un establecimiento secundario y que venden en el territorio francés especialidades farmacéuticas derivadas de actividades de investigación realizadas en el Estado del domicilio de la sociedad matriz.

En segundo lugar, la normativa francesa controvertida origina asimismo una restricción «de salida», provocada por un régimen fiscal que hace menos atrayente, para las sociedades establecidas en Francia, la creación de estructuras societarias para

desarrollar la investigación en el territorio de otros Estados miembros. Según una jurisprudencia del Tribunal ya reiterada, si bien las disposiciones del Tratado que garantizan la libertad de establecimiento, según su tenor literal, «[...] se proponen en especial asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación y que responda, por lo demás, a la definición del artículo 58.» [5] Dado que la restricción, entendida como la imposibilidad de disfrutar de una ventaja fiscal, afecta a las sociedades de un grupo cuyo domicilio social está situado en otros Estados miembros en donde se realizan los gastos de investigación relativos a los productos vendidos en Francia, la normativa examinada constituye un obstáculo al ejercicio de la libertad de establecimiento garantizada por los artículos 52 y 58 del Tratado CE.

11. Dado que la normativa de que se trata restringe el ejercicio del derecho de establecimiento, hay que verificar su eventual justificación a la luz del Derecho comunitario.

Huelga recordar que el régimen de las justificaciones que cabe invocar varía según se trate de una discriminación directa o indirecta en materia de establecimiento. En efecto, en el primer caso, la normativa nacional discriminatoria sólo es compatible con el Derecho comunitario si puede acogerse a una excepción prevista de modo expreso por la legislación comunitaria. [6] Por el contrario, en el segundo caso, si la medida es indistintamente aplicable, la restricción puede estar justificada no sólo por las razones mencionadas en el artículo 56, sino también por otras exigencias imperativas de interés general, siempre que se respete el principio de proporcionalidad.

12. En el caso de autos, como ya se ha señalado, la normativa fiscal francesa que es objeto del litigio principal sólo es indirectamente discriminatoria, puesto que no hace depender la ayuda tributaria de la nacionalidad de la sociedad, determinada por su domicilio social, sino de la circunstancia de que la sociedad desarrolle en Francia una actividad de investigación relacionada con los productos comercializados en dicho país. En la medida en que la investigación se efectúe en el domicilio social (extranjero) de la sociedad matriz, la imposibilidad de deducir los gastos de investigación origina una discriminación indirecta que afecta al ejercicio del derecho de establecimiento secundario.

13. Ciertamente, no cabe invocar eficazmente en el presente asunto las razones de orden público, seguridad y salud públicas, únicas exigencias generales mencionadas en el artículo 56 del Tratado, en particular si

5 — Véanse la sentencia de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, Rec. p. 5483), apartado 16, y, más recientemente, la sentencia ICI, citada en la nota 3 *supra*, apartado 21. Por lo que respecta a las personas, la prohibición de discriminaciones de salida se declaró en la sentencia de 7 de julio de 1992, Singh (C-370/90, Rec. p. I-4265).

6 — Véase la sentencia de 26 de abril de 1988, Bond van Adverteerders (325/85, Rec. p. 2085), apartado 32.

se tiene en cuenta la interpretación restrictiva del Tribunal de Justicia, que ha declarado que tales excepciones son totalmente ajenas a objetivos de carácter económico, [7] tales como la reducción de los ingresos fiscales que puede derivarse de la posibilidad de deducir los gastos de investigación incluso si se efectúan en otros Estados miembros.

14. No obstante, es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que la exigencia de preservar la coherencia de los sistemas fiscales nacionales puede, al menos en algunas situaciones, constituir una razón imperativa de interés público, capaz de justificar una restricción a los principios fundamentales en materia de libertad de circulación, respetando obviamente el principio de proporcionalidad, entendido en el sentido de que no se pueda asegurar la coherencia del régimen fiscal a través de medidas menos restrictivas. [8] En las sentencias Comisión/Bélgica y Bachmann, el Tribunal de Justicia justificó, sobre la base de la coherencia del sistema tributario, una legislación nacional que supeditaba el carácter deducible de las primas de seguro de vejez y fallecimiento al requisito de que dichas primas se hubiesen pagado en ese mismo Estado. En efecto, esta opción restrictiva se explicaba por la necesidad de compensar la pérdida de ingresos fiscales derivada de la deducción con los impuestos que gravan las pensiones, rentas o capitales adeudados por los aseguradores, impuestos que no son exigibles cuando dichos aseguradores estén establecidos en el extranjero. En la jurisprudencia posterior, la exigencia de coherencia fiscal ha sido objeto de interpretaciones que han reducido su capacidad de justificar una discriminación indirecta. Así, el Tribunal de Justicia ha admitido que, siempre que un Estado reconoce a otro Estado la facultad de exigir impuestos a sus propios residentes por los rendimientos obtenidos en el otro Estado, la compensación entre la ventaja fiscal y las exigencias en materia de rentas debe establecerse globalmente y no necesariamente en el interior de un único Estado. [9] En otras sentencias, el Tribunal de Justicia ha señalado la necesidad de que exista un vínculo directo entre la concesión de la ayuda y su financiación, excluyendo la posibilidad de invocar la coherencia fiscal siempre que dicho vínculo no pueda probarse. [10] También la inexistencia de vínculo directo entre la disposición discriminatoria y el interés fiscal protegido ha conducido al Tribunal de Justicia a calificar de incompatible con el derecho de establecimiento una normativa neerlandesa que aplicaba un tipo de gravamen incrementado a la renta de un contribuyente no residente debido a que éste no estaba obligado a cotizar en el régimen nacional de Seguridad Social. [11]

7 — En lo que respecta, en particular, a una normativa fiscal, véase la sentencia de 14 de noviembre de 1995, Svensson y Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955), apartado 15.

8 — La primera formulación de la coherencia fiscal como exigencia imperativa capaz de justificar las restricciones a la libre circulación de las personas se contiene en las sentencias de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica (C-300/90, Rec. p. I-305), y Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249).

9 — Véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493).

10 — En la sentencia Svensson y Gustavsson (citada en la nota 7 *supra*), el Tribunal de Justicia ha excluido la existencia de un vínculo directo entre, por una parte, la concesión de una bonificación de interés para adquirir una vivienda y, por otra, su financiación a través del impuesto que grava los beneficios de las entidades financieras. Véanse igualmente las conclusiones del Abogado General Sr. Elmer presentadas en el mismo asunto, punto 31.

11 — Sentencia Asscher (citada en la nota 3 *supra*), apartados 58 a 61. La exigencia de una «relación directa» entre, por una parte, la desgravación fiscal, a favor de la sociedad que forma parte del consorcio, de las pérdidas sufridas por una de sus filiales domiciliada en el Reino Unido y, por otra, la tributación de los beneficios de las filiales situadas fuera del Reino Unido, fue considerada por el Tribunal de Justicia como un requisito esencial para poder fundar la causa de justificación basada en la «coherencia tributaria» (sentencia ICI, citada en la nota 3 *supra*, apartado 29).

15. El régimen del tributo francés controvertido no permite establecer ninguna relación entre el tributo de que se trata, que, recordémoslo, consiste en un impuesto directo sobre el volumen de negocios realizado por las sociedades farmacéuticas mediante la venta de especialidades reembolsables, una vez deducidos los gastos de investigación efectuados en Francia en el período considerado, y la finalidad del impuesto, que consiste en reequilibrar las cuentas del régimen de la Seguridad Social nacional. En particular, la prohibición de deducir los gastos soportados con ocasión de la investigación realizada en otros Estados miembros no está justificada por la necesidad de compensar una disminución de los ingresos fiscales supuestamente ocasionada por efectuar la investigación científica y técnica en otros Estados miembros. El mecanismo del gravamen impugnado representa simplemente una mayor presión fiscal (o, lo que es lo mismo, una desgravación menor) para las sociedades de otros Estados miembros que comercializan productos farmacéuticos en el territorio francés a través de la modalidad del establecimiento secundario.

De las consideraciones expuestas se deduce que los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a una legislación nacional que aplica, durante el ejercicio de 1996, un tributo extraordinario sobre el volumen de negocios, excluidos impuestos, realizado mediante la venta de especialidades farmacéuticas reembolsables y medicamentos autorizados para el uso de colectividades, y que prevé que se deduzcan de la base imponible los costes contabilizados durante dicho período por gastos correspondientes únicamente a las operaciones de investigación realizadas en el Estado de tributación.

La segunda cuestión

16. Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional solicita al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 95 del Tratado CE para dilucidar si dicho artículo del Tratado se opone a una normativa fiscal nacional como la prevista en el Decreto Legislativo nº 96/51 de 24 de enero de 1996. El artículo 95 del Tratado CE prohíbe a los Estados miembros gravar los productos importados con tributos internos discriminatorios. Este precepto refuerza la protección contra otras cargas económicas que afectan al producto por el hecho o, en todo caso, por razón de atravesar fronteras, cargas prohibidas por los artículos 9 a 12 del Tratado, completando así el objetivo de supresión de los obstáculos a la libre circulación de las mercancías en el territorio de la Comunidad.

La aplicación del artículo 95 exige la verificación de numerosos requisitos. En primer lugar, el objeto del precepto del artículo 95 son los «tributos internos» de carácter discriminatorio. Acto seguido, procede señalar que, si bien es cierto que el tenor literal de la norma define su ámbito de aplicación de modo bastante genérico mediante la expresión «tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza», y que, por tanto, la doctrina ha sostenido la tesis de la aplicabilidad teórica de esta norma también a los impuestos directos, no es menos cierto que las aplicaciones prácticas del artículo 95 efectuadas por el Tribunal de Justicia se refieren sólo a los supuestos de tributación indirecta. Si se observa con detenimiento, este tipo de tributación está comprendida en el marco de la *ratio* fundamental del precepto destinado a prohibir las discriminaciones que desfavo-

rezcan a los productos importados respecto a los productos nacionales, similares o de la competencia. El argumento que cabe deducir de la posición sistemática de este precepto es menos pertinente, pero también significativo a efectos de la aplicación de la norma controvertida sólo a los impuestos indirectos. El Capítulo 2 del Título V, dedicado a las disposiciones fiscales, contiene, además del artículo 95, disposiciones que se refieren, todas ellas, únicamente a los tributos indirectos y que establecen, en particular en el artículo 99, la competencia para la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, sólo en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.

Además, hay que considerar que los regímenes fiscales relativos a impuestos directos que contengan normas que puedan tener un carácter discriminatorio son incompatibles con otras disposiciones del Tratado, en particular con las relativas a la libre circulación de personas o a la libre circulación de mercancías. [12]

17. Aun prescindiendo de las consideraciones anteriores, el artículo 95 podría aplicarse teóricamente a un régimen tributario que grava los beneficios realizados por las empresas importadoras con una carga fiscal superior a la que soportan los productos nacionales. Sin embargo, en el caso de autos, la legislación fiscal francesa no distingue entre el régimen tributario de los importadores de productos farmacéuticos y el de los fabricantes nacionales de productos similares o de la competencia. La distinción no se refiere al origen de los productos, entendido como el lugar en donde se realiza el proceso productivo, sino a la localización de la investigación científica y técnica de la que deriva el producto. En efecto, las sucursales o filiales de sociedades extranjeras no pueden acogerse a la deducción de los gastos de investigación, aunque realicen toda su producción en Francia, si la investigación científica relativa a ese producto se efectúa en la sociedad matriz situada en otro Estado miembro. En tal caso, existe discriminación y el artículo 95 no puede ser debidamente invocado. [13] También por esta razón, considero que no cabe acudir al artículo 95 para apreciar la compatibilidad con el Derecho comunitario de la normativa fiscal impugnada ante el órgano jurisdiccional nacional.

En caso de que el Tribunal de Justicia, adoptando el punto de vista contrario, estimara que debe apreciar la normativa tributaria francesa a la luz del artículo 95 del Tratado, considero que, compartiendo las objeciones de la Comisión, no puede darse una respuesta útil a la cuestión planteada, puesto que no existe ninguna indicación sobre el modo concreto en que el tributo controvertido incide sobre el precio final del producto farmacéutico. En efecto, para que el tributo interno produzca efectos discriminatorios es necesario que «[...]

12 — En particular, el Tribunal de Justicia ha considerado incompatible con el artículo 30 del Tratado CE un sistema de desgravaciones fiscales en materia de impuestos sobre los beneficios, reservadas a las empresas editoriales que hiciesen imprimir sus publicaciones en Francia (véase la sentencia de 7 de mayo de 1985, Comisión/Francia, 18/84, Rec. p. 1339, apartado 16).

13 — El Tribunal de Justicia ha declarado que los productores del Estado miembro de que se trata no pueden invocar la prohibición establecida en el artículo 95 (sentencia de 27 de febrero de 1980, Just, 68/79, Rec. p. 501, apartado 15).

[pueda] impulsar al consumidor» a renunciar a la compra del producto importado en provecho del producto de fabricación nacional.[14] En el caso de la normativa tributaria francesa, la resolución de remisión no permite verificar de ningún modo si el hecho de no deducir los gastos de investigación efectuados en el extranjero se refleja en el coste, ni en qué medida incide sobre dicho coste, y en consecuencia en el precio del producto vendido por las sucursales o filiales de las sociedades matrices domiciliadas en otros Estados miembros, aun cuando se tenga en cuenta el hecho de que se trata de especialidades farmacéuticas reembolsables o, en todo caso, autorizadas para el uso de colectividades.

La tercera cuestión

18. El órgano jurisdiccional nacional plantea su tercera cuestión en caso de que el Tribunal de Justicia responda negativamente a las dos cuestiones anteriores. Por estimar que el tributo de que se trata es contrario a las normas sobre el ejercicio del derecho de establecimiento, considero que no existen razones para pronunciarse sobre esta tercera cuestión. Sin embargo, formularé las observaciones que se indican a continuación por si el Tribunal de Justicia considera que ni los artículos 52 y 58, ni el artículo 95 del Tratado se oponen a una normativa fiscal como la impugnada ante el Juez nacional. Mediante su tercera cuestión, el Conseil d'État solicita al Tribunal de Justicia que determine si el hecho de deducir de la base imponible del tributo sólo los gastos correspondientes a las operaciones de investigación realizadas en el Estado de tributación debe considerarse una ayuda de Estado a efectos del artículo 92 del Tratado.

19. El hecho de plantear la cuestión sobre las ayudas de Estado con carácter subsidiario a las cuestiones anteriores sobre el derecho de establecimiento y los tributos internos de naturaleza discriminatoria se justifica asimismo a la luz de la relación entre las distintas normas comunitarias invocadas en cada caso. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia acerca de las relaciones existentes entre las normas relativas a la libertad de circulación de mercancías, las referêntes a la supresión de las discriminaciones fiscales y las relativas a las ayudas, el hecho de que una medida nacional pueda calificarse eventualmente de ayuda a efectos del artículo 92 no es una razón suficiente para exceptuarla de la prohibición del artículo 30.[15] Idénticas consideraciones pueden ser válidas en lo que respecta a la relación entre el régimen de ayudas y las normas sobre el derecho de establecimiento. La prohibición de medidas discriminatorias en relación con el ejercicio de la libertad de establecimiento, que constituye una aplicación específica del principio general de igualdad de trato en la materia fundamental de la libre circulación de personas físicas y jurídicas, y que se traduce en situaciones subjetivas que pue-

14 — Véase la sentencia de 30 de noviembre de 1995, Casarin (C-113/94, Rec. p. I-4203), apartado 22, en la que el Tribunal de Justicia declaró que un sistema impositivo no puede considerarse discriminatorio por la única razón de que en la categoría sometida a un mayor gravamen se sitúen sólo productos importados, exigiendo precisamente que se verifique el efecto de la imposición sobre la orientación de las compras de los consumidores.

15 — Véase la sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 12 *supra*, apartado 13. Con anterioridad, aunque pronunciándose sobre las modalidades de una ayuda no necesarias para su objeto o su funcionamiento, el Tribunal de Justicia ya había declarado que el sistema de los artículos 92 a 94 no podía impedir la aplicación del artículo 30 (sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli, 74/76, Rec. p. 557, apartados 16 y 17).

den ser directamente invocadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales, se extiende, a través del concepto de discriminaciones indirectas, igualmente prohibidas, mucho más allá de la norma del trato nacional. En efecto, están prohibidas todas las formas encubiertas de discriminación que, basadas en otros criterios distintos de la nacionalidad, conduzcan a desfavorecer a los extranjeros. [16]

La extensión del ámbito de aplicación de las normas sobre derecho de establecimiento, al igual que en materia de libre circulación de mercancías, conduce a configurar situaciones de discriminación que afectan a los operadores procedentes de otros Estados miembros, situaciones que pueden también apreciarse a la luz de otras disposiciones del Tratado, como las relativas a las ayudas de Estado. La superposición parcial de los ámbitos de aplicación de las respectivas normas no debe, sin embargo, inducir a considerar que las disposiciones sobre el derecho de establecimiento o sobre la libre circulación de mercancías son inaplicables cuando, como en el presente caso, algunos aspectos del sistema de ayudas organizado por el Estado se pueden examinar de modo autónomo a la luz de dichas disposiciones. Por lo tanto, estimo que el régimen fiscal francés previsto por el Decreto Legislativo impugnado ante el Juez nacional puede apreciarse a la luz de las normas sobre el derecho de establecimiento y que, una vez que se determine que dichas disposiciones se oponen a este tipo de tributación, no es necesario examinar su compatibilidad con las normas relativas a las ayudas de Estado.

16 — La formulación se remonta a la sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153), apartado 11.

20. Por consiguiente, las consideraciones que siguen sólo son válidas en el supuesto de que la normativa tributaria objeto del litigio ante el órgano jurisdiccional nacional deba considerarse compatible con lo dispuesto en los artículos 52 a 58 o en el artículo 95 del Tratado CE.

La formulación del artículo 92, al declarar incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, acoge un concepto de ayuda muy amplio, que fue precisado con posterioridad por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En particular, se consideran ayudas no sólo las prestaciones positivas, como las subvenciones, «sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos». Por consiguiente, una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los restantes contribuyentes, constituye también una ayuda de Estado a efectos del artículo 92. [17]

17 — Véase la sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), apartados 13 y 14, en donde se aplica una jurisprudencia bastante antigua (véase la sentencia de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, 30/59, Rec. pp. 1 y ss., especialmente p. 39).

Por lo general, la posibilidad de deducir de la base imponible determinados costes, de lo que se deriva una menor carga tributaria para las empresas beneficiarias, puede constituir, por tanto, siempre que concurran los restantes requisitos, una ayuda de Estado a efectos del artículo 92 del Tratado CE. [18]

21. La ayuda debe designar como beneficiarios a una empresa determinada, o a determinadas empresas o producciones. En otros términos, debe tratarse de medidas selectivas en favor de determinadas actividades o de determinados grupos de empresas; por el contrario, están excluidas del concepto de ayuda las medidas generales de política económica que persigan el desarrollo económico global.

La carga fiscal introducida por el Decreto Legislativo nº 94/96 grava a la totalidad de la industria farmacéutica que distribuye sus productos en Francia. La deducción de la base imponible afecta exclusivamente a las sociedades que efectúan investigación científica y técnica en Francia y que, en la mayor parte de los casos, son sociedades cuyo domicilio principal está establecido en el Estado de tributación y, por lo tanto, son sociedades francesas. En cambio, teniendo en cuenta la situación de hecho, las sociedades que constituyen derivaciones de grupos cuya sociedad matriz está establecida en otros Estados miembros, al no ejercer actividades de investigación en Francia, soportan totalmente la carga fiscal sin poder acogerse a las deducciones de los gastos de investigación de la base imponible. De ello se deduce que se trata de una medida destinada a favorecer las actividades de investigación científica realizadas en Francia y, de modo más general, la industria farmacéutica francesa. Por estos motivos, cabe considerar que concurre el requisito del carácter sectorial de la ayuda.

22. En cuanto a la incidencia de la ayuda en los intercambios comunitarios, la jurisprudencia considera que este requisito concurre aun cuando el beneficiario opere exclusivamente en el mercado interior, ya que la correspondiente ventaja constituye un obstáculo a la entrada en dicho mercado de operadores de otros Estados de la Comunidad. [19] En el caso de autos, es difícil sostener que las empresas francesas beneficiarias de la ayuda operan exclusivamente en el mercado interior, puesto que el sector de la industria farmacéutica se caracteriza por la gran permeabilidad de los mercados y por una fuerte competencia internacional. En todo caso, la existencia de intercambios intracomunitarios en el mercado de que se trata se deduce de la presencia de sucursales o filiales de sociedades extranjeras encargadas de distribuir sus productos en el territorio francés.

18 — Se ha considerado una ayuda a efectos del artículo 92 un régimen preferencial de crédito fiscal relativo al impuesto sobre la renta, al impuesto municipal o al Impuesto sobre el Valor Añadido, establecido en favor de una categoría determinada de operadores económicos nacionales (véase la Decisión 93/496/CEE de la Comisión, de 9 de junio de 1993, relativa a la ayuda de Estado C 32/92 (ex NN 67/92) - Italia (crédito fiscal para empresas de transporte por carretera de mercancías por cuenta ajena) (DO L 233, p. 10). La Decisión no fue impugnada y el incumplimiento de dicha Decisión por la República Italiana fue declarado mediante la sentencia de 29 de enero de 1998, Comisión/Italia (C-280/95, Rec. p. I-259).

19 — Véase la sentencia de 13 de julio de 1988, Francia/Comisión (C-102/87, Rec. p. I-4067), en la que el Tribunal de Justicia declaró que, a efectos de la calificación como ayuda, carece de pertinencia la reducida cuantía de la ventaja. Véase también, en el mismo sentido, la anterior sentencia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión (C-142/87, Rec. p. I-959), apartado 43.

23. En conclusión, considero que una medida fiscal como la establecida por la normativa francesa controvertida constituye una ayuda a efectos del artículo 92 del Tratado CE.

Conclusión

24. A la luz de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Conseil d'État francés del siguiente modo:

«1) Los artículos 52 y 58 del Tratado CE se oponen a una legislación nacional, adoptada en 1996, que aplica, durante dicho año, un tributo extraordinario, cuyo tipo debe fijarse entre el 1,5 y el 2 %, sobre el volumen de negocios, excluidos impuestos, realizado en el Estado de tributación entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, mediante la venta de especialidades farmacéuticas reembolsables y medicamentos autorizados para su uso por colectividades, por las empresas que explotan tales productos farmacéuticos, y que prevé que se deduzcan de la base imponible del tributo los costes contabilizados durante dicho período por gastos correspondientes únicamente a las operaciones de investigación realizadas en el Estado de tributación.

2) El artículo 95 del Tratado CE no se opone a una legislación como la descrita en el apartado anterior.»

Con carácter subsidiario, únicamente en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que los artículos 52 y 58 del Tratado CE no se oponen a una legislación nacional como la descrita en el apartado 1, propongo que se responda a la tercera cuestión del siguiente modo:

«3) La deducción, practicada sobre la base imponible del tributo, de los gastos relativos a las operaciones de investigación realizadas en el Estado de tributación debe considerarse una ayuda a efectos del artículo 92 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.»