SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

de 8 de julio de 1999 *

En el asunto C-254/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Conseil d'État (Francia), destinada a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Société Baxter,

B. Braun Médical SA,

Société Fresenius France,

Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA

y

Premier ministre,

Ministère du Travail et des Affaires sociales,

Ministère de l'Économie et des Finances,

Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE), 92 y 95 del Tratado CE (actualmente artículos 87 CE y 90 CE, tras su modificación),

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch y P. Jann, Presidentes de Sala; C. Gulmann (Ponente), J.L. Murray, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm y L. Sevón, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Saggio;

Secretario: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de las sociedades Baxter, B. Braun Médical SA y Fresenius France, por M[e] Alexandre Carnelutti, Abogado de París;

— en nombre de Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, por M[e] Alain Monod, Abogado de París;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Kareen Rispal-Bellanger, sous-directeur du droit économique international et droit communautaire de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. Jean-Marc Belorgey, chargé de mission de la misma Dirección, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Gérard Rozet, Consejero Jurídico, y la Sra. Hélène Michard, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de las sociedades Baxter, B. Braun Médical SA y Fresenius France, representadas por M[e] Alexandre Carnelutti; de Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, representados por M[e] Alain Monod; del Gobierno

francés, representado por la Sra. Kareen Rispal-Bellanger y el Sr. Frédérik Million, chargé de mission de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. Gérard Rozet y la Sra. Hélène Michard, expuestas en la vista de 16 de junio de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de diciembre de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 28 de marzo de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de julio siguiente, el Conseil d'État planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE), 92 y 95 del Tratado CE (actualmente artículos 87 CE y 90 CE, tras su modificación).

2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de los recursos presentados ante el Conseil d'État por la sociedad Baxter y por otras sociedades que explotan especialidades farmacéuticas, para obtener la anulación del artículo 12 del Decreto Legislativo nº 96/51, de 24 de enero de 1996, de medidas urgentes destinadas a restablecer el equilibrio financiero de la Seguridad Social (JORF de 25 de enero de 1996, p. 1230), por infracción, en particular, de los artículos 52 y 58 del Tratado CE y de los artículos 93, apartado 3 (actualmente artículo 88 CE, apartado 3) y 95 del mismo Tratado.

3 El artículo 12 de este Decreto Legislativo grava a las empresas que explotan una o varias especialidades farmacéuticas en Francia con tres tributos extraordinarios. En particular, esta disposición grava a dichas empresas con un tributo extraordinario cuya base imponible está constituida por el volumen de negocios, impuestos excluidos, 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 las entidades públicas, deducidos los gastos correspondientes a la realización en Francia de actividades de investigación científica y técnica contabilizados durante el mismo período.

4 La sociedad Baxter y las demás demandantes en el litigio principal, que son filiales de sociedades matrices establecidas en otros Estados miembros, sostuvieron ante el Conseil d'État que el mecanismo de deducción de los gastos de investigación científica y técnica de la base imponible del mencionado tributo extraordinario daba lugar a una discriminación entre, por una parte, los laboratorios franceses que desarrollan su investigación fundamentalmente en Francia, y, por otra, los laboratorios extranjeros cuyas principales unidades de investigación están situadas fuera del territorio de este Estado miembro.

5 Al considerar que esta alegación planteaba problemas importantes sobre la interpretación del Derecho comunitario, el Conseil d'État decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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?»

Sobre la primera cuestión

6 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a una normativa de un Estado miembro que, por una parte, grava a las empresas establecidas en éste y que explotan en él especialidades farmacéuticas con un tributo extraordinario sobre el volumen de negocios, impuestos excluidos, realizado por dichas empresas mediante la venta de algunas de estas especialidades farmacéuticas durante el último ejercicio fiscal anterior a la fecha de adopción de esta normativa y, por otra parte, sólo les permite deducir de la base imponible de este tributo los gastos efectuados durante el mismo ejercicio fiscal relativos únicamente a las actividades de investigación realizadas en el Estado de tributación, cuando se aplica a empresas comunitarias que operan en este Estado miembro a través de un establecimiento secundario.

7 Según las demandantes en el litigio principal y la Comisión, este mecanismo fiscal, al permitir deducir de la base imponible del tributo extraordinario solamente los gastos relativos a las actividades de investigación realizadas en Francia, resulta desfavorable para los establecimientos secundarios instalados en territorio francés de sociedades farmacéuticas cuyo domicilio social se encuentra en otro Estado miembro, en relación con las empresas farmacéuticas cuyo establecimiento principal está en Francia, debido a que las unidades de investigación se hallan, en la mayoría de los casos, en el Estado miembro en el que se encuentra el domicilio social de la empresa. Este resultado es contrario a los artículos 52 y 58 del Tratado.

8 El Gobierno francés sostiene que, en un contexto como el de la industria farmacéutica, donde es frecuente que un laboratorio de investigación establecido con carácter principal en Francia se convierta en un establecimiento secundario de una empresa instalada con carácter principal en otro Estado miembro o, a la inversa, que un establecimiento secundario sea absorbido por una empresa implantada con carácter principal en Francia, la localización de los gastos de investigación de los laboratorios farmacéuticos es independiente del lugar de su domicilio social, de su administración central o de su establecimiento principal. Según dicho Gobierno, el tributo controvertido en el litigio principal tiene carácter extraordinario y único, y, al gravar actividades pasadas, sólo es contrario a los artículos 52 y 58 del Tratado si resulta, teniendo en cuenta los datos económicos del ejercicio de referencia, que, de hecho, es desfavorable, de manera general y por su naturaleza, para las empresas que tienen su domicilio social, su administración central o su establecimiento principal en un Estado distinto del de tributación, en relación con las empresas en las que estos elementos se encuentran en el Estado miembro de tributación.

9 En primer lugar, procede recordar que la libertad de establecimiento, reconocida por el artículo 52 del Tratado a los nacionales de un Estado miembro y que comprende el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 58 del Tratado, para las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal, de una agencia o de una filial (véase la sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, C-1/93, Rec. p. I-1137, apartado 14).

10 A continuación, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 13 de julio de 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p. I-4017, apartado 14) se deduce que las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado.

11 Por último conviene recordar también que, como el Tribunal de Justicia ha declarado ya en varias ocasiones (véase, en particular, la sentencia Halliburton Services, antes citada, apartado 16), una vez concluido el período transitorio, el artículo 52 del Tratado es una disposición directamente aplicable aun a falta, en un ámbito determinado, de las Directivas a que se refieren los artículos 54, apartado 2, y 57, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículos 44 CE, apartado 1, y 47 CE, apartado 1, tras su modificación).

12 El elemento controvertido en el litigio principal es la posibilidad que tienen los sujetos pasivos del tributo extraordinario de deducir del volumen de negocios gravado los gastos relativos a las actividades de investigación realizadas en Francia durante el año 1995. Se alega, en esencia, que esta reducción, aun cuando no da lugar a una discriminación directa para las empresas que tienen su domicilio social en otros Estados miembros y que operan en Francia por medio de un establecimiento secundario, les perjudica, sin embargo, porque estas empresas realizan generalmente sus actividades de investigación fuera de Francia, mientras que las empresas establecidas en este Estado miembro generalmente llevan a cabo sus actividades de investigación en él.

13 A este respecto, hay que señalar que, si bien existen empresas francesas que realizan gastos de investigación fuera de Francia y empresas extranjeras que efectúan tales gastos en este Estado miembro, no es menos cierto que la reducción fiscal controvertida en el litigio principal puede resultar, en particular, más perjudicial para las empresas con domicilio social en otros Estados miembros y que operan en Francia por medio de establecimientos secundarios. En efecto, en la mayoría de los casos serán éstas las que habrán desarrollado su actividad investigadora fuera del territorio del Estado miembro de tributación.

14 Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que el tributo extraordinario controvertido en el litigio principal tuviese, como sostiene el Gobierno francés, carácter extraordinario, y gravase actividades relativas a un ejercicio fiscal pasado.

15 En estas circunstancias, hay que examinar una eventual justificación, a la vista de las disposiciones del Tratado sobre la libertad de establecimiento, de la desigualdad de trato que se ha apreciado en el apartado 13 de esta sentencia.

16 A este respecto, el Gobierno francés sostiene que el mencionado tributo extraordinario permitía gravar uno de los elementos que había influido en el desequilibrio de las cuentas de la Seguridad Social, a saber, la venta de especialidades farmacéuticas, y deducir un elemento que contribuye a reducir los gastos sanitarios, a saber, los costes ocasionados por la investigación relacionada con las especialidades farmacéuticas. En este contexto, el hecho de que la posibilidad de deducir los gastos de investigación se limite únicamente a los costes de las actividades de investigación realizadas en el Estado miembro de tributación es indispensable para que las autoridades tributarias de éste puedan comprobar la existencia y la naturaleza de los gastos de investigación efectuados.

17 La Comisión y, en esencia, las sociedades demandantes en el litigio principal señalan que los datos resultantes de la contabilidad de las sociedades matrices con domicilio en otro Estado miembro, realizada de conformidad con la Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, Cuarta Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (DO L 222, p. 11; EE 17/01, p. 55), y con la Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, Séptima Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas (DO L 193, p. 1; EE 17/01, p. 119), constituyen una base sobre la cual la Administración tributaria puede llevar a cabo un control de los gastos de investigación. Además, la Comisión precisa que, para las necesidades propias al control fiscal, la Administración competente tiene la facultad de exigir informaciones complementarias, sin perjuicio del principio de proporcionalidad.

18 Hay que recordar que el Tribunal de Justicia ha señalado, en reiteradas ocasiones, que 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 de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, 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.

19 Pues bien, hay que llegar a la conclusión de que 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 relacionados con las actividades de investigación realizadas en otros Estados miembros se efectuaron realmente.

20 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.

21 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que los artículos 52 y 58 del Tratado se oponen a una normativa de un Estado miembro que, por una parte, grava a las empresas establecidas en éste y que explotan en él especialidades farmacéuticas con un tributo extraordinario sobre el volumen de negocios, impuestos excluidos, realizado por dichas empresas mediante la venta de algunas de estas especialidades farmacéuticas durante el último ejercicio fiscal anterior a la fecha de adopción de esta normativa y, por otra parte, sólo les permite deducir de la base imponible de este tributo los gastos efectuados durante el mismo ejercicio fiscal relativos únicamente a las actividades de investigación realizadas en el Estado de tributación, cuando se aplica a empresas comunitarias que operan en este Estado miembro a través de un establecimiento secundario.

Sobre las cuestiones segunda y tercera

22 Teniendo en cuenta la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a las cuestiones segunda y tercera.

Costas

23 Los gastos efectuados por el Gobierno francés y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, le corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Conseil d'État mediante resolución de 28 de marzo de 1997, declara:

Los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE) se oponen a una normativa de un Estado miembro que, por una parte, grava a las empresas establecidas en éste y que explotan en él especialidades farmacéuticas con un tributo extraordinario sobre el volumen de negocios, impuestos excluidos, realizado por dichas empresas mediante la venta de algunas de estas especialidades farmacéuticas durante el último ejercicio fiscal anterior a la fecha de adopción de esta normativa y, por otra parte, sólo les permite deducir de la base

imponible de este tributo los gastos efectuados durante el mismo ejercicio fiscal relativos únicamente a las actividades de investigación realizadas en el Estado de tributación, cuando se aplica a empresas comunitarias que operan en este Estado miembro a través de un establecimiento secundario.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de julio de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias