

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 13 de marzo de 2008 (*)

«Incumplimiento de Estado – Libertad de establecimiento – Libre prestación de servicios – Restricciones – Investigación y desarrollo – Régimen de deducción de los gastos efectuados en el extranjero»

En el asunto C-248/06,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 2 de junio de 2006,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. R. Lyal y L. Escobar Guerrero, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. U. Lõhmus, J. Klučka, y A. Ó Caoimh y la Sra. P. Lindh (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. J. Swedenborg, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de noviembre de 2007;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 43 CE y 49 CE, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, y de los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), a saber, los artículos 31 y 36 de este Acuerdo, al mantener en vigor un régimen de deducción de los gastos correspondientes a actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica (en lo sucesivo, «actividades de I+D+IT») que es menos favorable para los gastos

realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, tal como resulta de las disposiciones del artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE nº 61, de 11 de marzo de 2004, p. 10951; en lo sucesivo, «LIS»).

Marco jurídico nacional

2 El artículo 35 de la LIS establece el régimen fiscal aplicable a las actividades de I+D+IT.

3 En lo que atañe a las actividades de investigación y desarrollo, el artículo 35, apartado 1, de la LIS dispone:

«[...]

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial excluidos los inmuebles y terrenos.

[...]

Los gastos de investigación y desarrollo correspondientes a actividades realizadas en el exterior también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de investigación y desarrollo principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por ciento del importe total invertido.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

[...]»

4 Por lo que se refiere a estas mismas actividades, el artículo 35, apartado 1, letra c), de la LIS prevé, además de un porcentaje de deducción general del 30 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo, una deducción adicional del 20 por ciento, en particular, para los gastos «correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología [BOE nº 15, de 17 de enero de 1997, p. 1846]».

5 En lo que atañe a las actividades de innovación tecnológica, el artículo 35, apartado 2, de la LIS dispone:

«[...]

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

1º Proyectos cuya realización se encargue a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el

[...] Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.

[...]

Los gastos de innovación tecnológica correspondientes a actividades realizadas en el exterior también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de innovación tecnológica principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por ciento del importe total invertido.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

[...]»

6 Por lo que se refiere a estas actividades, el artículo 35, apartado 2, letra c), de la LIS prevé un porcentaje de deducción general del 10 por ciento y un porcentaje del 15 por ciento para los proyectos cuya realización se encargue a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según la legislación española.

Procedimiento administrativo previo

7 Al considerar que el régimen fiscal español aplicable a las actividades de I+D+IT presenta determinados aspectos incompatibles con el Derecho comunitario, concretamente, con los artículos 43 CE y 49 CE, la Comisión llamó la atención del Reino de España sobre esta situación. Precisó a éste que dicha incompatibilidad resultaba del hecho de que el régimen de deducción de los gastos correspondientes a actividades de investigación y desarrollo realizadas por las empresas fuera del territorio nacional es más limitado que cuando las mismas actividades se efectúan en España. En cuanto a los gastos correspondientes a actividades de I+D+IT subcontratadas con otras entidades, la posibilidad de deducción queda incluso excluida cuando el gasto se realiza fuera del territorio nacional. Por último, el régimen de deducción fiscal es más favorable para los gastos correspondientes a actividades de I+D+IT encargadas a universidades y a organismos reconocidos y registrados conforme a la legislación española.

8 Con arreglo al artículo 226 CE, el 22 de diciembre de 2004, la Comisión dirigió al Reino de España un escrito de requerimiento, en el que solicitaba a este Estado miembro que presentase sus observaciones. En este escrito, repetía las críticas mencionadas en el apartado anterior y concluía que el régimen fiscal español vulnera la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios.

9 Al no quedar satisfecha con la respuesta del Reino de España a su escrito de requerimiento, la Comisión emitió un dictamen motivado el 5 de julio de 2005, en el que reiteraba los motivos enunciados en aquel escrito e instaba al Reino de España a atenerse a este dictamen en un plazo de dos meses a contar desde su recepción. Estos motivos pueden resumirse como sigue:

– Las actividades de I+D+IT realizadas por las propias empresas son objeto de una deducción fiscal más limitada cuando se realizan en el extranjero. Tal limitación constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento y es contraria a los artículos 43 CE y 31 del Acuerdo EEE. En efecto, estos gastos sólo se tienen en cuenta si la actividad de investigación se efectúa principalmente en España y no sobrepasa el límite del 25 por ciento del importe total invertido. Esta limitación de la posibilidad de deducir los gastos efectuados fuera del territorio nacional

puede constituir un obstáculo a la libertad de establecimiento. En efecto, disuade a las empresas españolas de abrir centros de I+D+IT en otros Estados miembros. Por otra parte, esa situación perjudica a las empresas que tienen su sede principal en otro Estado miembro y operan en España a través de establecimientos secundarios, ya que sus actividades a menudo se encuentran situadas en el lugar de su establecimiento principal.

– Las actividades de I+D+IT subcontratadas sólo son objeto de deducción fiscal si se subcontratan en España. La imposibilidad o la limitación de la posibilidad de deducir los gastos correspondientes a las actividades subcontratadas fuera de España puede obstaculizar la libre prestación de servicios y es contraria a los artículos 49 CE y 36 del Acuerdo EEE, ya que las empresas españolas se ven disuadidas de encomendar tareas a organismos establecidos en otros Estados miembros. Estos organismos se ven, a su vez, disuadidos de ofrecer sus servicios a empresas españolas.

– Dichas actividades, subcontratadas con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, son objeto de una deducción fiscal más importante cuando estos distintos organismos están reconocidos y registrados como tales en España según la legislación española. Esta disposición es discriminatoria respecto de los organismos análogos establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (en lo sucesivo, «EEE»), que desean ofrecer sus servicios a empresas españolas.

10 Al no haber respondido el Reino de España al dictamen motivado, a pesar de que el 29 de julio de 2005 se le había concedido una prórroga, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

11 La Comisión afirma que la aplicación de las disposiciones de la LIS entraña restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios. En consecuencia, procede verificar si se producen las restricciones que se imputan y, en caso afirmativo, si están justificadas.

Sobre la existencia de restricciones

Alegaciones de las partes

12 La Comisión aclara, en primer lugar, que solamente se han de considerar los gastos de I+D+IT imputables a las empresas y a los establecimientos secundarios sujetos al impuesto sobre sociedades en España. Por lo que se refiere a la libertad de establecimiento, la Comisión estima que la situación es similar a la del asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros*, (C-254/97, Rec. p. I-4809). Esta jurisprudencia puede aplicarse en el caso de autos, aunque la legislación española sólo excluya parcialmente la posibilidad de deducir los gastos realizados fuera de España.

13 En segundo lugar, por lo que se refiere a la libre prestación de servicios, la Comisión alega que el tenor del artículo 35, apartado 1, letra b), párrafo quinto, de la LIS dispone, al contrario de lo que interpreta el Reino de España, que los gastos correspondientes a las actividades de I+D+IT subcontratados sólo dan derecho a deducción si se realizan en España. La Comisión invoca el principio conforme al cual una normativa de un Estado miembro que someta una actividad de prestación de servicios a un régimen fiscal diferente en función de que esta prestación se ejecute o no en el territorio nacional implica una diferencia de trato contraria al artículo 49 CE. La Comisión sostiene que este razonamiento sigue siendo pertinente aunque se admita la

interpretación del artículo 35, apartado 1, letra b), párrafo quinto, de la LIS que defiende el Reino de España. Estima que el razonamiento seguido en la sentencia de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier* (C-39/04, Rec. p. I-2057), es aplicable al caso de autos, ya que los principios de la legislación francesa controvertida en el asunto que dio lugar a esta sentencia y los de la legislación española controvertida en el presente recurso son idénticos, aunque sus efectos sobre la libre prestación de servicios no tengan el mismo alcance.

14 Por último, por lo que se refiere a los gastos de I+D+IT efectuados por centros de innovación y tecnología, sólo dan lugar a un incremento en la deducción fiscal si están reconocidos en España. La Comisión considera que esto también constituye una restricción a la libre prestación de servicios, ya que disuade a las empresas españolas de encomendar estas tareas a centros de innovación y tecnología que no estén reconocidos en España.

15 El Reino de España considera que el razonamiento de la Comisión, relativo a la libertad de establecimiento, es contradictorio. En efecto, la misma medida fiscal no puede a la vez disuadir a las empresas que tienen su establecimiento principal en uno de los Estados miembros de la Unión Europea o del EEE de realizar actividades de investigación en España y a las empresas españolas de abrir sucursales en dichos Estados. Por otra parte, las medidas fiscales instauradas por la LIS no suponen ningún tipo de obstáculo al establecimiento ni de las entidades españolas en estos Estados ni de las entidades procedentes de estos mismos Estados en España. La legislación fiscal no es más que uno de los elementos que las empresas tienen en cuenta en su estrategia de desarrollo e implantación.

16 El Reino de España estima que analizar las medidas adoptadas por los Estados miembros en el ejercicio de sus competencias reservadas, únicamente desde el punto de vista del ejercicio de las libertades fundamentales en el mercado interior puede conducir a vaciar de contenido dichas competencias, entre ellas, la facultad de regular la imposición directa. En efecto, cualquier medida nacional que afecte, aunque sólo sea de modo colateral, a alguno de los elementos que las empresas consideran a la hora de establecerse en otro Estado podría suponer un obstáculo a la libertad de establecimiento. La sentencia *Baxter y otros*, antes citada, no es aplicable a este litigio, ya que, en el asunto que dio lugar a esta sentencia, se cuestionaba una norma que prohibía deducir de la base imponible los gastos efectuados en el extranjero mientras que, en el caso de autos, se trata de un mero incentivo fiscal para invertir en España.

17 En cuanto a la libre prestación de servicios, el Reino de España da una interpretación del artículo 35, apartado 1, letra b), párrafo quinto, de la LIS diferente de la de la Comisión. Según dicho Estado miembro, esta disposición no puede interpretarse literalmente, sino de forma sistemática junto con la norma general de la deducción, lo cual implica que los gastos de las actividades de I+D+IT subcontractadas pueden ser, en cierta medida, objeto de deducción si se realizan fuera de España. En todo caso, las medidas fiscales previstas por la LIS carecen de influencia sobre la posición competitiva en España de los proveedores de servicios procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea o del EEE a causa del atraso de la tecnología española.

18 El Reino de España afirma que la sentencia *Laboratoires Fournier*, antes citada, no es aplicable al presente litigio, ya que existen importantes divergencias entre la normativa francesa controvertida en el asunto que dio lugar a esa sentencia y el artículo 35 de la LIS.

19 Por último, en lo que atañe a los gastos correspondientes a las actividades de I+D+IT encomendadas a centros de innovación y tecnología reconocidos en España, el Reino de España niega que una medida de incentivo que incrementa el porcentaje de deducción fiscal en el caso de que la actividad haya sido subcontratada con un organismo reconocido pueda afectar a la libre prestación de servicios.

Apreciación del Tribunal de Justicia

20 De entrada, es preciso recordar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario (véanse las sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16; de 15 de julio de 2004, *Weidert y Paulus*, C-242/03, Rec. p. I-7379, apartado 12; *Laboratoires Fournier*, antes citada, apartado 14, y de 22 de marzo de 2007, *Talotta*, C-383/05, Rec. p. I-2555, apartado 16).

21 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que constituyen restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, objeto de los artículos 43 CE y 49 CE, respectivamente, las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dichas libertades (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de enero de 2002, *Comisión/Italia*, C-439/99, Rec. p. I-305, apartado 22; de 30 de marzo de 2006, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03, Rec. p. I-2941, apartado 31, y de 26 de octubre de 2006, *Comisión/Grecia*, C-65/05, Rec. p. I-10341, apartado 48).

22 En lo que atañe a la libertad de establecimiento, el artículo 35 de la LIS disuade a las empresas españolas de efectuar gastos relativos a actividades de I+D+IT en establecimientos secundarios situados fuera de España, en un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE. En efecto, en relación con estos gastos, estas empresas no pueden acogerse al régimen fiscal más favorable que se concede a las empresas que ejercen las mismas actividades en España. Asimismo, y sin que exista una contradicción a este respecto, las empresas de los demás Estados miembros de la Unión Europea o del EEE se ven disuadidas de abrir establecimientos secundarios en España. En efecto, éstos, sometidos al impuesto sobre sociedades en España, no pueden disfrutar del régimen fiscal favorable debido a que los gastos correspondientes a tales actividades se habrán efectuado con mayor probabilidad en el lugar del establecimiento principal de la empresa, es decir, fuera de España (véase, en particular, la sentencia *Baxter y otros*, antes citada, apartado 13). Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Comisión/Alemania*, C-318/05, aún no publicada en la Recopilación, apartados 116 y 117).

23 En cuanto a la libre prestación de servicios, es preciso señalar que, aun aceptando la interpretación que defiende el Reino de España, la LIS somete a un régimen fiscal diferente los gastos correspondientes a actividades de I+D+IT subcontratadas en función de que se ejecuten en España o en el extranjero. En consecuencia, tal legislación establece una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación del servicio y constituye una restricción en el sentido del artículo 49 CE (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 21, y *Laboratoires Fournier*, antes citada, apartados 15 y 16).

24 Ocurre lo mismo respecto de las actividades de I+D+IT confiadas a centros de innovación y tecnología según si éstos están reconocidos en España o en el extranjero. En efecto, resulta de los autos que, si bien el artículo 1, apartado 2, del Real Decreto 2609/1996 no exige que estos

centros tengan su domicilio social en España para que puedan obtener el reconocimiento, sin embargo, es necesario que su actividad se realice en territorio español y pueda beneficiar a cualquier entidad o empresa que realice actividades en España. Resulta de tales requisitos que, para poder prestar sus servicios en España, los centros de innovación y tecnología están obligados a establecerse en este Estado miembro a fin de obtener su reconocimiento. Por consiguiente, el régimen fiscal de estos gastos comporta una diferencia de trato basada en el lugar de ejecución de la prestación de los servicios, ya que la deducción no se concede cuando las actividades son realizadas por un centro que ha obtenido su reconocimiento en un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE distinto del Reino de España y, para obtener el reconocimiento en España, tal centro debe, en realidad, ejercer sus actividades en el territorio de este Estado miembro.

25 Resulta de estas consideraciones que la normativa española produce el efecto de establecer restricciones a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, en el sentido de los artículos 43 CE y 49 CE, y 31 y 36 del Acuerdo EEE. Procede, en consecuencia, verificar si existen eventuales justificaciones para estas restricciones.

Sobre las justificaciones de las restricciones

Alegaciones de las partes

26 De forma general, el Reino de España sostiene que, si las disposiciones de la LIS vulneran la libertad de establecimiento o la libre prestación de servicios, estas restricciones están justificadas.

27 En cuanto a las razones imperiosas de interés general que justificarían estas restricciones, dicho Estado miembro considera que son dos, a saber, por una parte, el fomento de las actividades de I+D+IT con objeto de remediar la precaria situación en la que se encuentra la investigación tecnológica nacional y, por otra parte, la lucha contra el fraude fiscal.

28 Considera que la legislación española cumple el objetivo de fomento de dichas actividades ya que, a diferencia de la normativa francesa que dio lugar a la sentencia *Laboratoires Fournier*, antes citada, la LIS autoriza, en parte, la deducción fiscal de los gastos por inversiones realizadas en el extranjero. Por otra parte, la preocupación por evitar la doble deducción fiscal justifica la limitación de la deducción relativa a los gastos correspondientes a actividades subcontratadas en el extranjero. La norma relativa a la deducción de los gastos subcontratados con organismos reconocidos responde también a la necesidad de garantizar que la deducción fiscal únicamente se otorgue en aquellos casos en que dichas actividades se han subcontratado con un centro de innovación tecnológica que asegure una prestación seria y eficiente. En efecto, en caso contrario, se correría el riesgo de conceder beneficios fiscales a actividades poco fiables. Sólo el reconocimiento concedido en España a tales centros aporta esta garantía.

29 A continuación, por lo que se refiere a la adecuación de las medidas de incentivo fiscal establecidas por la LIS, el Reino de España expone que se optó por éstas en lugar de las ayudas de Estado porque son más eficaces y están mejor adaptadas.

30 Por último, el Reino de España considera que las medidas de incentivo fiscal en cuestión son proporcionadas en relación con el objetivo perseguido ya que, por una parte, el aspecto fiscal es mínimo entre los criterios que una empresa examina cuando estudia instalarse en un Estado miembro y, por otra parte, la situación del sector de la investigación en España no representa una competencia real para las empresas de los demás Estados miembros.

31 La Comisión considera que no está justificado el argumento invocado por el Reino de

España, según el cual las medidas fiscales establecidas por la LIS tienen su origen en la situación particularmente precaria de este Estado miembro en materia de investigación. Por otra parte, el objetivo de evitar las dobles deducciones fiscales puede lograrse con medidas más adecuadas, en particular, recurriendo al instrumento de la asistencia mutua entre Estados miembros. Además, dichas medidas fiscales españolas son demasiado restrictivas y van más allá de lo necesario para alcanzar este objetivo.

Apreciación del Tribunal de Justicia

32 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que las medidas nacionales que restrinjan el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado CE únicamente pueden justificarse si reúnen cuatro requisitos, a saber que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse las sentencias de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, apartado 37; de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, apartado 34; de 4 de julio de 2000, Haim, C-424/97, Rec. p. I-5123, apartado 57, y Comisión/Grecia, antes citada, apartado 49).

33 En cuanto a la primera justificación invocada por el Reino de España, relativa a la necesidad de incentivar la investigación y el desarrollo en España, es preciso señalar que, si bien es cierto que la promoción de estas actividades constituye una razón imperiosa de interés general, el Tribunal de Justicia ha declarado que el incentivo fiscal vinculado a la realización de la inversión en el Estado miembro que concede el beneficio fiscal 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 Tribunal de Justicia añadió que 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» (sentencia Laboratoires Fournier, antes citada, apartado 23).

34 En cuanto a la segunda justificación, basada en la necesidad de garantizar eficazmente la lucha contra el fraude fiscal, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta eficacia constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. De esta forma, con objeto de garantizar la eficacia de los controles fiscales, que entran en el marco de la lucha contra el fraude fiscal, 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 (sentencias, antes citadas, Baxter y otros, apartado 18, y Laboratoires Fournier, apartado 24). Sin embargo, la medida destinada a permitir esa comprobación no debe ir más allá de lo necesario a estos efectos.

35 En lo que atañe a la doble deducción fiscal, el Reino de España alega que las limitaciones de la deducibilidad de los gastos por actividades de I+D+IT, basadas en el lugar de realización de estas actividades, son necesarias para evitar que las empresas deduzcan este tipo de gastos en el Estado miembro en que se realizaron y, a la vez, en el Estado miembro en el que están establecidas.

36 A este respecto, resulta de los autos que la LIS no contiene ninguna disposición que permita a los contribuyentes aportar la prueba de que dichos gastos no han sido ya objeto de deducción fiscal en otro Estado miembro cuando se han realizado fuera de España.

37 Pues bien, el Tribunal de Justicia ha declarado 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 correspondientes a las actividades de investigación realizadas en otros Estados miembros se efectuaron realmente y respetan los criterios prescritos (véase la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, apartado 49). 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 (véanse las sentencias, antes citadas, Baxter y otros, apartados 19 y 20, y Laboratoires Fournier, apartado 25).

38 Además, las autoridades fiscales afectadas pueden dirigirse, en virtud de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 359, p. 30), a las autoridades de otro Estado miembro para obtener toda la información necesaria para la liquidación correcta de los impuestos de un contribuyente, incluida la posibilidad de concederle una exención fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias Vestergaard, antes citada, apartado 26; de 26 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 42, y Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartado 50).

39 Por lo que se refiere a las actividades de I+D+IT subcontratadas con centros de innovación y tecnología, el Reino de España alega que sólo el reconocimiento permite verificar la fiabilidad y seriedad de estos centros.

40 Es cierto que, en lo que atañe a las fundaciones, el Tribunal de Justicia ha declarado que el Derecho comunitario no impone a los Estados miembros la obligación de otorgar automáticamente el mismo reconocimiento en su territorio a las fundaciones extranjeras cuya utilidad pública haya sido reconocida en su Estado miembro de origen. Sin embargo, precisó que no es menos cierto que, cuando una fundación cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple también los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro, las autoridades de éste no pueden negar a la fundación el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecida en su territorio (véase la sentencia Centro di Musicologia Walter Stauffer, antes citada, apartados 39 y 40).

41 Para alcanzar el objetivo de garantizar que la deducción fiscal por los gastos correspondientes a actividades de I+D+IT subcontratadas con centros de innovación y tecnología sólo se conceda en los casos en que estos centros ejercen una actividad seria y eficaz avalada por su reconocimiento, el Reino de España podría conceder el régimen de deducción fiscal cuando estas actividades son realizadas por centros de innovación y tecnología que hayan obtenido un reconocimiento similar en otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE, a reserva de que las autoridades españolas verifiquen la existencia y las condiciones de este reconocimiento. En la medida en que la LIS exige que el reconocimiento se otorgue en España, no es apropiada para alcanzar el objetivo que persigue o, cuando menos, va más allá de lo necesario para alcanzar este objetivo.

42 Resulta de ello que las restricciones que impone la normativa española a la libertad de

establecimiento y a la libre prestación de servicios no constituyen medidas adecuadas para fomentar las actividades de de I+D+IT ni para la lucha contra el fraude fiscal, o cuando menos, van más allá de lo necesario para alcanzar este objetivo.

43 Habida cuenta de todas las consideraciones que preceden, es preciso declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 43 CE y 49 CE, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, y de los artículos correspondientes del Acuerdo EEE, a saber, los artículos 31 y 36 de este Acuerdo, al mantener en vigor un régimen de deducción de los gastos correspondientes a actividades de I+D+IT que es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 35 de la LIS.

Costas

44 En virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas al Reino de España y al haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

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

1) **Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 43 CE y 49 CE, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, y de los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, a saber, los artículos 31 y 36 de este Acuerdo, al mantener en vigor un régimen de deducción de los gastos correspondientes a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.**

2) **Condenar en costas al Reino de España.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: español.