

AYUDAS ESTATALES

Últimos expedientes españoles en materia de ayudas de estado fiscales: el tax lease y el fondo de comercio financiero en adquisición de holdings



RAFAEL CALVO



SALVADOR PASTORIZA

Abogados de Garrigues

GARRIGUES

En los últimos años, la actividad de las instituciones europeas y, en particular, de la Comisión Europea se ha intensificado en un área, la de fiscalidad directa, generalmente no armonizada (si bien esta afirmación admite cada vez más matices y/o excepciones). Para ello se han utilizado diversos mecanismos, siendo uno de los más llamativos –y potencialmente más gravoso para los contribuyentes– el de la aplicación en el área tributaria de las normas (de Derecho de la competencia) sobre control de Ayudas de Estado (artículos 107 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en adelante TFUE y normativa de desarrollo). Así, con cada vez más frecuencia, la Comisión viene entendiendo que determinados beneficios, incentivos o créditos fiscales suponen una ventaja selectiva que favorece, siquiera potencialmente, la situación competitiva de las empresas que se benefician de dicho ahorro de costes tributarios. En esos casos, la Comisión trata de evitar que se pongan en práctica dichos sistemas de ayudas estatales o, si ya se han puesto en práctica, exige que sean eliminados y se devuelvan las ayudas recibidas.

Dos de los más recientes asuntos de esta naturaleza que han afectado a España son los relativos a los regímenes fiscales del conocido como *tax lease* de buques, así como un nuevo (el tercero ya) procedimiento referido a la deducción fiscal de la amortización del fondo de comercio financiero (artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Comenzando por el primero, recordaremos que el 21 de septiembre de 2011 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) la decisión de apertura del procedimiento formal en materia de ayudas de Estado previsto en el artículo 108.2 del TFUE en relación con el denominado sistema del *tax lease* de buques. Tras una complicada tramitación en los planos jurídico y político, la Comisión adoptó el 17 de julio de 2013 su decisión final¹, en la que concluye que el sistema de financiación de arrendamiento fiscal para la construcción de buques (en adelante «SEAF») constituye un régimen de ayudas ilegal e incompatible con el mercado interior.

Entre ambas fechas, el 20 de noviembre de 2012 se anunció que la Comisión Europea había aprobado un nuevo régimen que sustituyera al anterior (el investigado), aceptando la propuesta notificada por España². Según la Comisión, el régimen notificado (que modificaba, a través de la Ley 16/2012, el 115.11 TRLIS y derogaba el 48.4 TRLIS, así como el 49 y el 50.3 del Reglamento del Impuesto, con efectos 1 de enero de

2013) es una medida general, de efectos temporales, sujeta a requisitos objetivos (no necesita autorización) y abierta a activos construidos fuera de España, por lo que no constituye una ayuda estatal³.

Por el contrario, y en opinión de la Comisión, el SEAF (esto es, el anterior régimen, vigente hasta la aprobación de la citada Ley 16/2012) combina la amortización acelerada –propia del leasing– y anticipada –previa a la puesta en funcionamiento del buque– con el régimen del tonelaje de una manera que da lugar a una ventaja contraria al TFUE. Así –y en resumen– la sociedad de arrendamiento financiero que ha adquirido el buque lo arrienda a una agrupación de interés económico (AIE), que se beneficia de los efectos fiscales de la referida amortización acelerada y anticipada (ésta requería, a su vez, la autorización de la Dirección General de Tributos). Posteriormente, cuando el buque está prácticamente amortizado, la AIE pasa a tributar por el régimen del tonelaje, lo que reduce muy significativamente el gravamen de la plusvalía en la transmisión del buque al armador.

Según la Comisión, la incorporación al régimen del tonelaje permite que el impuesto diferido por la amortización acelerada y anticipada no llegue a tributar con arreglo al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, siendo dicha combinación una ventaja económica con cargo a recursos estatales. Dicha ventaja sería, además, de aplicación exclusiva (selectiva) y por autorización administrativa a buques en construcción, elegibles para la tributación por tonelaje y arrendados por AIEs. Dichos buques eran, finalmente, en su inmensa mayoría construidos en España por astilleros españoles. Todo ello conforma, en opinión de la Comisión, el carácter ilegal de la ventaja (ayuda fiscal).

De acuerdo con la Decisión, los beneficiarios de este régimen de ayudas serían las AIEs y sus inversores –que imputaron las pérdidas fiscales generadas por aquéllas– cuando éstos sean entidades con actividad económica, es decir, empresas. Son dichos beneficiarios quienes, por tanto, se verán obligados a hacer frente a las órdenes de recuperación/devolución de los beneficios percibidos, con los correspondientes intereses de demora. En todo caso, la Comisión ha considerado compatible con el Derecho europeo –y, por tanto, no sujeta a recuperación– la parte del régimen que se corresponde con las eventuales ventajas recibidas por empresas navieras (la parte de la ventaja imputable al armador) hasta la intensidad máxima prevista en las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo.

Igualmente, la Comisión ha entendido que, en aplicación de los principios generales del Derecho europeo (confianza legítima), no deben exigirse las ayudas incompatibles concedidas con anterioridad al 30 de abril de 2007, fecha de publicación de la decisión de los *GIE fiscaux* franceses en la que se declaraba que el sistema fiscal vigente en Francia, y similar al SEAF, constituía ayuda de Estado⁴. La Comisión considera que precisamente, habida cuenta de las similitudes existentes entre ambos regímenes, con la publicación de aquella decisión un operador económico diligente debería haber dudado sobre la legalidad del SEAF.

Decisión compleja y mediática

Según la Comisión, ni las empresas navieras ni los astilleros son beneficia-



rios del régimen de ayudas. Es más, la Comisión sostiene que, en la medida que existan acuerdos privados que hicieran recaer las consecuencias de la orden de recuperación en los astilleros, dichos acuerdos serían contrarios al Derecho de la UE por contravenir el efecto útil de las reglas de ayudas estatales en materia de recuperación.

Más allá de su evidente impacto mediático y económico, lo cierto es que la configuración jurídica de la Decisión es compleja y presenta no pocos ángulos de ataque, tanto en el ámbito procedimental como sustantivo. Los recursos de anulación ante el Tribunal General de la Unión Europea han de presentarse en el plazo de 2 meses y 10 días desde el momento de la notificación formal de la Decisión (si se trata del Estado) o de la publicación de ésta en el DOUE (si se trata de particulares). Al momento de escribir estas líneas, dicha publicación aún no se había producido.

Por otra parte, y con respecto al segundo de los expedientes apuntados, el pasado 17 de julio la Comisión anunció la apertura de un nuevo procedimiento sobre la amortización del fondo de comercio financiero regulada en el artículo 12.5 del TRLIS⁵. Hay que recordar que el art. 12.5 TRLIS permite (o, más propiamente, permitía) a las empresas que adquirieran participaciones en fondos propios de entidades no residentes (que cumplan determinados requisitos) la deducción fiscal del llamado fondo de comercio financiero generado en la compra, durante un mínimo de 20 años (si bien la deducción se ha reducido del 5% al 1% en los ejercicios 2011, 2012 y 2013).

También hay que recordar que ya el 28 de octubre de 2009 y el 12 de enero de 2011, la Comisión adoptó sendas Decisiones negativas, que incluían la recuperación de las ayudas concedidas a los beneficiarios en relación con las operaciones de adquisición de filiales residentes en la UE (primera Decisión) y fuera de la UE (segunda Decisión).

No obstante, en ambos supuestos, la Comisión decidió limitar el alcance temporal de la obligación de recuperación debido a la existencia de confianza legítima. Quedaban así excluidas de la orden de recuperación, en primer lugar, las operaciones realizadas con anterioridad a la publicación de la decisión de incoación del procedimiento de inves-

tigación (21 de diciembre de 2007). La segunda Decisión reconoce un supuesto adicional de confianza legítima, que se extendería a las operaciones de toma de control realizadas –antes de 21 de mayo de 2011– en un país no perteneciente a la UE cuyo ordenamiento jurídico prohíba explícitamente las fusiones transfronterizas de empresas. Ambas decisiones se trasladaron (retroactivamente) al TRLIS.

Pues bien, en este contexto, la nueva decisión de apertura del procedimiento de investigación formal cuestionaría la aplicación del 12.5 a las llamadas adquisiciones «indirectas» de filiales (dentro y fuera de la UE), por entender que un supuesto cambio de criterio administrativo sobre este asunto supone una modificación del régimen ya analizado y declarado ayuda (y, por tanto, una nueva ayuda).

Cambio de interpretación

Así, durante el transcurso del procedimiento de recuperación de las mencionadas ayudas ilegales, la Comisión tuvo conocimiento de que la Administración española había modificado su interpretación de determinados aspectos de la aplicación del art. 12.5 del TRLIS (en concreto, la posibilidad de aplicar la norma en la adquisición de entidades holding en las que el fondo de comercio se encuentra a un segundo o ulterior nivel –lo que la Comisión Europea denomina «adquisiciones indirectas»–)⁶.

En opinión de la Comisión, dicho cambio interpretativo supone una ampliación (no notificada con arreglo al art. 108.3 del TFUE) del ámbito de aplicación de una disposición tributaria que había sido declarada ayuda ilegal incompatible, por lo que sería constitutivo de una ayuda nueva.

Así, y aunque la Comisión reconoce que las disposiciones del art. 12.5 del TRLIS se refieren a adquisiciones tanto directas como indirectas, también afirma que durante el procedimiento administrativo ante la Comisión Europea, que terminó con la adopción de las mencionadas primera y segunda decisiones, las autoridades españolas habían explicado

(6) Dicha modificación se encuentra en la consulta vinculante emitida por la Dirección General de Tributos el 21 de marzo de 2012, en la que en el marco de las citadas decisiones de la Comisión se reconocía la posibilidad de aplicar la medida en adquisiciones de entidades holding. Dicha interpretación fue asimismo adoptada posteriormente por el TEAC en resolución de 26 de junio de 2012, referida a otro contribuyente.

que la práctica administrativa existente en España permitía solamente aplicar dicha medida a las adquisiciones directas.

Por ello, la Comisión considera que las sociedades que han llevado a cabo adquisiciones de participaciones indirectas extranjeras en el pasado, en determinadas condiciones pueden en la actualidad deducir la amortización de un fondo de comercio financiero que antes no era posible deducir con arreglo al criterio administrativo interno.

Adicionalmente, la Comisión considera que, dado que la nueva práctica administrativa no formaba parte del ámbito de aplicación de la medida en el momento en que se dictaron la primera y la segunda de las decisiones, es probable que no sea posible extender a la nueva ayuda la confianza legítima que sí se había conferido respecto de las anteriores.

Finalmente, y en una actuación que cuenta con muy escasos precedentes, la Comisión ha emitido un requerimiento de suspensión en la aplicación de la presunta ayuda, de conformidad con el artículo 11.1 del Reglamento de procedimiento de Ayudas de Estado.

Lo cierto es que la apertura de este nuevo expediente presenta no pocas sorpresas y paradojas, pues el cambio de criterio administrativo (que en ningún caso altera una norma que no discrimina entre compras «directas» e «indirectas») se justificó, precisamente, en que las decisiones de la Comisión Europea sí admitían expresamente que debía aplicarse la norma a dichas compras «indirectas». Adicionalmente, el referido cambio de criterio sólo ampliaría el universo de las operaciones afectadas por el procedimiento de ayudas, pero sin alterar su esencia (esto es, si la AEAT negaba la deducción por criterios internos no se materializaba la ayuda; si posteriormente se rectificaba y se admite dicha deducción sí existirá la ayuda, pero en los mismos términos que en los demás casos y estando ya declarada como tal). Por tanto, es difícil apreciar, salvo en casos muy particulares, los elementos nuevos que apunta la Comisión.

Adicionalmente, el argumento de que la confianza legítima existe sólo respecto de las operaciones no discutidas internamente por la Administración, no es tampoco fácil de sostener. Así, –y al margen de que la norma sea la misma– la confianza legítima concedida por la Comisión en las dos primeras decisiones se basaba en las manifestaciones previas de la propia Comisión, en el sentido de que la norma no era constitutiva de ayuda, y no en lo que la Administración, española había comunicado a la Comisión, en el procedimiento de investigación, respecto del alcance práctico o interpretativo de dicha norma.

Sea como fuere, las partes interesadas tienen el plazo de un mes para realizar alegaciones frente a la referida Decisión de apertura. Dicho plazo, que puede ser prorrogado, empezará a contar desde la publicación de la decisión en el DOUE –aún no producida en la fecha de redacción de este artículo–.

A la luz de las observaciones presentadas, la Comisión adoptará una decisión final. Si ésta fuera negativa, la Comisión ordenaría la recuperación de las ayudas percibidas en los 10 últimos años, salvo que se demuestre que una eventual recuperación sería contraria a los principios generales del Derecho UE como, por ejemplo, el principio de confianza legítima. Son las autoridades nacionales las encargadas de la recuperación de las ayudas, pero la Comisión ha de seguir de cerca el asunto, consciente de que si las mismas no se recuperan, el efecto útil de las reglas en materia de ayudas de Estado quedaría enervado. La apertura de este tercer procedimiento de ayudas estatales respecto del 12.5 TRLIS es prueba evidente de ello.

(1) http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/241188/241188_1245122_40_2.pdf

(2) http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/244894/244894_1381477_187_1.pdf

(3) Ello no ha impedido que determinados astilleros holandeses hayan recurrido dicha autorización ante el Tribunal General de la UE (*Scheepshouw Nederland v Comisión*, asunto T-140/13).

(4) DOUE de 30 de abril de 2007 (L 112/4).

(5) http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/249427/249427_1454404_35_2.pdf.