

*“Tax rulings” y Ayudas de Estado:  
¿Un instrumento válido contra la planificación fiscal  
agresiva?*

José Luis Buendía Sierra

GARRIGUES

# Introducción

- Mi punto de vista: el de un abogado especialista en ayudas de estado con cierta experiencia en ayudas fiscales.
- El contexto: crisis económica -> reacción/indignación pública-> presión política-> acción jurídica.
- Precios de transferencia y multinacionales:
  - Empresas multinacionales: empresas que operan en más de una jurisdicción. No necesariamente grandes empresas.
  - ¿Cómo asignar los ingresos, gastos y beneficios de la actividad (y, por tanto, los impuestos) entre las distintas jurisdicciones? No es fácil ni obvio, pero es inevitable.
- La cuestión es sensible porque los distintos Estados Miembros (EM) y terceros países tienen reglas y tipos de gravamen muy diferentes.
  - Esta falta de armonización es, probablemente, la principal distorsión.
  - Pero, en principio, las ayudas de Estado no pueden desempeñar ninguna función en relación con esta distorsión.
- Necesidad de seguridad jurídica: acuerdos (“rulings”) que validan “*Acuerdos Previos en Materia de Precios de Transferencia*” (APAs)
  - Pero existe el riesgo de que las Administraciones fiscales favorezcan, discrecionalmente, determinados comportamientos.
  - De modo que es posible que sea necesaria la acción de la CE, pero...¿bajo ayudas estatales? De ser así, ¿cómo exactamente? ¿por qué ahora?

# Introducción

- En dos decisiones emitidas el 21 de octubre de 2015, la Comisión Europea (CE) ha concluido que, mediante la concesión de determinados *rulings* en materia de precios de transferencia, Luxemburgo y los Países Bajos han otorgado ventajas fiscales selectivas a *Fiat Finance and Trade* y *Starbucks*, respectivamente.
- Según la CE, dichos *rulings* plasman métodos complejos que conducen al establecimiento de precios de transferencia sin justificación económica, y que trasladan beneficios con el objeto de reducir impuestos.
- Asimismo, estas *rulings* confieren a las sociedades beneficiarias una ventaja competitiva sobre otras empresas (p.ej. PYMEs que no pertenecen a un grupo de sociedades) que tributan sobre sus beneficios reales porque (necesariamente) pagan precios de mercado. Por lo tanto, son contrarias a las normas de la UE en materia de ayudas estatales.
- Como consecuencia de lo anterior, la CE ha ordenado a Luxemburgo y a los Países Bajos la recuperación de los impuestos no pagados por Fiat y Starbucks como consecuencia de la aplicación de dichos *rulings*, que ascienden a 20-30 millones de euros por empresa. Adicionalmente, se prohíbe la aplicación a futuro del contenido de los *rulings*.
- Las dos decisiones son susceptibles de recurso ante el Tribunal General de la UE y serán presumiblemente recurridas por los dos Estados Miembros y por las sociedades afectadas.
- En todo caso, confirman el riesgo potencial de ayudas de Estado inherente a los *rulings*.

# Resumen de las normas en materia de ayudas estatales

- Una ayuda estatal es una medida:
  - adoptada *por el Estado* y financiada con *recursos estatales*,
  - que otorga una *ventaja*,
  - que solo beneficia a determinadas empresas (*selectiva*), y
  - que *distorsiona* la competencia y los intercambios comerciales en la UE.
- En ausencia de alguna de estas condiciones, no existe ayuda estatal.
- Si existe ayuda estatal,
  - La misma está *prohibida*, salvo que se declare compatible por la CE.
  - La CE normalmente debe ordenar la *recuperación* de las ayudas de sus beneficiarios.
- La forma que revista la medida es irrelevante. Las *medidas fiscales* pueden constituir ayudas estatales.
- Por tanto, es esencial saber si estamos ante una ayuda estatal o no.
- El aspecto clave en los casos de ayudas fiscales es la “selectividad”.

# Algunas sentencias recientes sobre selectividad

- Sentencias del Tribunal General (TG) de 2014 sobre los asuntos T-219/10, *Autogrill contra Comisión* y T-399/11, *Banco Santander contra Comisión* (fondo de comercio financiero):
  - El argumento de la CE: la medida es selectiva porque sólo la utilizan determinadas empresas.
  - El argumento del TG para anular las decisiones de la CE: la existencia de una derogación o una excepción a un marco de referencia no determina, por sí misma, que una medida favorezca a “determinadas empresas o a la producción de determinados bienes” a efectos de la normativa de la UE. Aunque sólo sea utilizada por determinadas empresas, la medida estaba abierta, a priori, a cualquier empresa.
  - El TG recuerda que una medida que pueda conferir una ventaja a la totalidad de las empresas, sin distinción, en el Estado afectado no constituye una ventaja selectiva y, por ende, una ayuda de Estado.
  - Recursos de casación pendientes contra las sentencias del TG (Asuntos C-20/15P y C-21/15P).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 2015 en el Asunto C-15/14P *MOL*:
  - Un sistema general basado en criterios objetivos será selectivo solo si la CE demuestra que, en realidad, puede aplicarse únicamente a determinadas empresas o categorías de empresas.
  - Si el sistema se aplicara solo a una sociedad podría seguir siendo no selectivo; el elemento esencial es que esté abierto a todas.
  - Una decisión discrecional de las autoridades públicas no implica necesariamente selectividad en todos los casos (o no, al menos, cuando se refiere al establecimiento de determinadas cargas).
  - El hecho de que los tipos de gravamen sean resultado de una negociación no implica automáticamente selectividad, si la Administración trata del mismo modo a todas las sociedades en relación con estas posibles negociaciones.

# Normas selectivas y decisiones selectivas

- Hasta ahora, nos hemos encontrado con dos tipos de asuntos sobre ayudas fiscales:
  - Asuntos centrados en *normas tributarias* de carácter selectivo
  - Asuntos centrados en la adopción de *decisiones discrecionales* por las autoridades fiscales
- En el caso de las consultas tributarias, parece que estamos en la segunda categoría, pero ¿es realmente así?
- En ambos casos, también en el segundo, la CE ha condenado, con carácter general, el sistema (sin atender, normalmente, a la forma que ha adoptado la decisión).
- Aquí estamos en presencia de algo nuevo. El sistema de consultas tributarias (*rulings*) es válido en sí mismo (según confirman las propias decisiones de 21 de octubre) pero, al parecer, se han detectado determinados abusos. Y la CE desea abordar dichos supuestos abusos bajo el prisma de la ayudas de Estado.

# Las decisiones de apertura sobre los *rulings*

- Decisiones de la CE publicadas en junio y octubre de 2014: procedimientos de investigación formal en relación con determinados *rulings*.
  - *Apple* en Irlanda (SA.38373),
  - *Starbucks* en los Países Bajos (SA.38374),
  - *Fiat* en Luxemburgo (SA.38375,) y
  - *Amazon* en Luxemburgo (SA.38944).
- En febrero de 2015 se publicó igualmente una decisión de apertura en relación con el “sistema belga de *rulings* sobre el exceso de beneficios”. *Salvedad*: este asunto versa sobre el sistema general y no sobre decisiones concretas, por lo que parece distinto.
- Adicionalmente, salida a la luz del asunto “*Lux leaks*” y solicitud de información sobre la concesión de *consultas/rulings* a todos los Estados Miembros.
- En paralelo, propuestas legislativas (modificación de Directivas) para el intercambio automático de información sobre *rulings* y para armonizar la base imponible del IS. Interacción con los asuntos sobre ayudas de estado.
- ¿Qué está buscando la Comisión al utilizar este enfoque de ayudas? ¿Una ventaja selectiva o una correcta aplicación de los criterios de la OCDE? Y, en su caso, ¿qué criterios?
- ¿Respalda la jurisprudencia el razonamiento de la CE sobre selectividad? ¿Estamos realmente ante un caso de ayudas de Estado?

# Posibles enfoques

- Opciones de la CE:
  - ¿Cuestionar el *sistema* de *rulings* o cuestionar *algunos rulings*?
  - Sistema de referencia: ¿todas las *empresas* o todas las *multinacionales*?
- Las dos opciones ejercidas por la CE en los 4 asuntos citados parecen no ser totalmente compatibles:
  - A. O bien la CE compara las *multinacionales* con las *empresas normales* -> por lo tanto, todo el sistema de *rulings* debe ponerse en tela de juicio.
    - Esto plantea algunas dificultades. Tal y como se desprende de las decisiones finales, la CE niega pretender cuestionar el sistema (dice que la política de *rulings* no es un problema *per se*).
  - B. O bien compara el tratamiento dado normalmente a *todas* las multinacionales con el otorgado a *algunas* multinacionales -> por lo que solo algunas consultas constituyen ayudas.
    - Pero ¿Cuáles? ¿Por qué esas?
- En los asuntos Starbucks y Fiat la CE ha seguido el enfoque A, lo que pone de manifiesto diversas inconsistencias jurídicas (véase más adelante).

# Lo que la CE ha hecho : las decisiones finales (I)

- Lo que la CE ha hecho en los asuntos *Fiat* y *Starbucks* (*Amazon* y *Apple* siguen pendientes) es algo nuevo (y, quizás, cuestionable).
- El principal problema es el sistema de referencia: qué empresas deben compararse para apreciar la selectividad
  - En asuntos anteriores (*Forum 187*) el sistema de referencia no eran todas las empresas, sino todas las multinacionales. El sistema estaba abierto solo a determinadas sociedades multinacionales (aquellas presentes en más de 4 países).
  - La CE dice ahora que el sistema de referencia es el tratamiento otorgado por la legislación tributaria a todas las empresas (incluidas las no multinacionales y, en particular, las PYMEs que no pertenecen a ningún grupo).
- Sin embargo, si el sistema de referencia lo conforman todas las empresas y no solo todas las multinacionales, la comparación siempre demostraría una ventaja evidente:
  - Por definición, las empresas que no pertenecen a grupos multinacionales no se ven afectadas/favorecidas por los acuerdos de precios de transferencia). A partir de ahí, solo los *rulings* (a multinacionales) en los que se aplicaran los principios de la OCDE de la manera que la CE entiende correcta serían aceptables.
  - Convendría saber por qué se han elegido determinados asuntos. ¿Hay algún caso en el que un *ruling* no se haya considerado ayuda?
- La CE afirma no poner en tela de juicio el mecanismo de los *rulings*, pero su análisis parece indicar lo contrario.
- La “selectividad” no depende de que se haga o no lo que a la CE le parece correcto; consiste en tratar mejor a determinadas empresas en comparación con otras que están en la misma situación jurídica y fáctica.

# Lo que la CE ha hecho: las decisiones finales (II)

- La consecuencia de optar por un sistema de referencia excesivamente amplio es que se comparan determinados *rulings*, no con la práctica normal del Estado, sino con un “modelo ideal” que refleja, supuestamente, la “realidad económica”.
  - Dicha realidad son los criterios de la OCDE, pero tal y como se interpretan por la CE
    - Pero dichos criterios no son Derecho positivo, Derecho de la UE ni, desde luego, Derecho de la UE en materia de ayudas de Estado.
  - Lo que se entiende por “realidad económica” es, por tanto, una interpretación del principio *arm's length* que no tiene nada que ver con lo que el EM en cuestión hace realmente, sino con lo que la CE piensa que debería hacer (enfoque similar al “Principio del Inversor Privado en una Economía de Mercado” – PIPEM).
    - Pero el PIPEM no ha sido diseñado para tal ejercicio. El PIPEM consiste en comparar el comportamiento del Estado frente a un operador privado ideal, pero sin cuestionar lo que hace un verdadero operador privado.
- El enfoque de la CE conduce, en la práctica, a algo muy similar a una armonización de las prácticas de los EMs en materia de precios de transferencia. Algo quizás deseable, si bien el Artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la UE no es, posiblemente, el instrumento ideal.
- Lo que probablemente podría hacerse en aplicación del 107 TFUE es observar la práctica de cada jurisdicción en relación con las consultas/*rulings* y ver si existen signos de tratamiento favorable (selectivo) en algunos casos.
  - Pero esto no es fácil y, aparentemente, no es lo que se ha hecho hasta ahora.
  - Si, aun en ese caso, una jurisdicción tratara de igual forma a todas las empresas multinacionales, probablemente la medida seguiría sin ser selectiva.
  - No obstante, es bastante improbable que el enfoque selectivo/ventaja detectado por la CE se aplique a todas las multinacionales.

# Cuestiones sobre la recuperación

- Dado que la CE ha finalmente decidido que los *rulings* en cuestión suponen ayudas de Estado, también ha ordenado a los Estados Miembros afectados (Luxemburgo y los Países Bajos) que las recuperen de los beneficiarios.
- Aparentemente, no se han apreciado excepciones a la recuperación de acuerdo con principios como la confianza legítima o la seguridad jurídica.
- Existen algunos precedentes en este sentido en casos en los que, como ahora, la CE estaría adoptando un enfoque totalmente nuevo (asunto FT).
- Como consecuencia de las órdenes de recuperación:
  - Los Estados Miembros que concedieron los *rulings* obtendrían ahora unos “ingresos extraordinarios” o impuestos adicionales.
  - La recuperación podría requerir, en aplicación de las normas sobre precios de transferencia, el ajuste de la tributación producida en otros países. Otros Estados Miembros podrían, por tanto, percibir el efecto de la recuperación de la ayuda sin haber desempeñado ningún papel en su concesión.
  - La recuperación se aplica normalmente en situaciones bilaterales (Estado-contribuyente). Por tanto, no se adapta muy bien a estos casos.

# Conclusiones

- Es posible que lo que la CE está haciendo tenga sentido político.
- Puede incentivar la adopción de legislación relevante en materia de planificación fiscal por parte del Consejo y del Parlamento europeos.
- Pero ello no significa, necesariamente, que su tratamiento bajo la normativa de ayudas de Estado esté “blindada” jurídicamente.
- De hecho, en los asuntos *Fiat y Starbucks* la CE parece estar navegando en aguas desconocidas:
  - Sistema de referencia: ¿no sólo las multinacionales sino todas las sociedades?
  - ¿Se está comparando la actuación de los EM con su sistema general/normal o con un modelo ideal de actuación?
  - ¿Basado en las Directrices de la OCDE y en un enfoque pseudo-PIPEM?
- No se puede descartar que la CE termine ganando el caso ante los Tribunales de la UE, pero tampoco lo contrario.

**GARRIGUES**

*Av. d'Auderghem, 22-28 – 1040 Bruxelles*

*Tel. +32 2 545 37 00*

*Fax +32 2 545 37 99*

*[www.garrigues.com](http://www.garrigues.com)*