

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**

**GRADO EN DERECHO**

**TRABAJO DE FIN DE GRADO**



## **LOS TAX RULINGS Y LAS AYUDAS DE ESTADO.**

Trabajo de Fin de Grado presentado por:

Erín OLMEDO BOLÓS

Dirigido por el Profesor:

Fernando SERRANO ANTÓN

Madrid, febrero de 2016

## ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	3
2.	TAX RULINGS. CONCEPTO.....	5
3.	MARCO GENERAL Y LEGISLACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA.....	7
4.	AYUDAS DE ESTADO.....	9
4.1.	Existencia de una ayuda o ventaja económica.....	11
4.2.	Concedida por el Estado o mediante fondos estatales.....	12
4.3.	La ventaja debe tener carácter selectivo.....	13
4.4.	Distorsión de la competencia.....	15
5.	PROCEDIMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA PARA DETERMINAR LA EXISTENCIA DE UNA AYUDA ILEGAL.....	16
5.1.	Examen previo.....	16
5.2.	Ayudas ilegales.....	18
5.3.	Prescripción.....	19
6.	LA RECUPERACIÓN DE LAS AYUDAS FISCALES.....	19
6.1	Normativa europea.....	19
6.2.	Normativa española.....	21
6.3.	Excepciones a la recuperación.....	22
7.	LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN COMO EJEMPLO DE TAX RULINGS. NORMATIVA ESPAÑOLA.....	22
8.	INICIATIVAS INTERNACIONALES.....	24
8.1.	Paquete de medidas de la Unión Europea.....	24
8.2.	Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS).....	27
9.	ALGUNOS CASOS RECIENTES.....	29
9.1.	Régimen fiscal belga de beneficios extraordinarios.....	30
9.2.	McDonald's en Luxemburgo.....	32
9.3.	Fiat Finance and Trade (FFT) en Luxemburgo.....	34
9.4.	Starbucks en Holanda.....	35
10.	CONCLUSIONES.....	37
11.	BIBLIOGRAFÍA.....	39

## 1. INTRODUCCIÓN.

En noviembre de 2014 sale a la luz el escándalo “*LuxLeaks*”. Medios de comunicación de veintiséis países publican los acuerdos confidenciales que las autoridades tributarias luxemburguesas venían firmando con centenares de multinacionales. Estos acuerdos, también conocidos como *tax rulings*, son prácticas en principio legales, en la que una empresa solicita anticipadamente las condiciones impositivas de un determinado país. La investigación reveló que dichas decisiones tributarias reducían artificialmente la carga fiscal a las empresas, produciéndose una evasión masiva de impuestos por parte de las grandes corporaciones, y bajo la aquiescencia de las autoridades tributarias del país.

En un contexto de reciente crisis, en el que innumerables ciudadanos vieron aumentada su carga impositiva a causa de los programas de austeridad económica implantados en varios países de la eurozona, la indignación de la opinión pública no tardó en llegar. De hecho, según las últimas estadísticas de ingresos de OCDE<sup>1</sup>, que corresponden al periodo de 2007 a 2014; los ingresos procedentes del Impuesto de Sociedades cayeron de 3,6% a 2,8% del Producto Interior Bruto (PIB), mientras que los ingresos procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aumentaron un 0,1% del PIB (de 8,8% a 8,9%).

La revelación de los acuerdos gubernamentales con determinadas empresas multinacionales, no sólo en el Gran Ducado, sino en varios países europeos, puso de relieve la necesidad de reformas en el área de la fiscalidad. La falta de armonización de legislaciones nacionales, entre otros factores, favorece las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas, que aprovechan las discrepancias e inconsistencias entre los diferentes sistemas para cambiar artificiosamente los beneficios a lugares de nula o escasa tributación.

El hecho de que determinadas corporaciones puedan reducir de manera drástica su nivel de tributación, ha sido objeto de preocupación por la clase política.

---

<sup>1</sup> Información disponible en: OECD, *Revenue Statistics 2015*, OECD Publishing. Visto el 3 de diciembre de 2015, en: <http://dx.doi.org/10.1787/10.1787/>

Las organizaciones y los gobiernos han tomado conciencia de la situación, y se han tomado acciones jurídicas tanto a nivel europeo como mundial.

La erradicación de la elusión y la evasión de impuestos, la lucha contra la competencia fiscal perjudicial y el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude<sup>2</sup> se enmarcan actualmente como objetivos prioritarios en la política fiscal europea. Para la consecución de estos fines juegan un papel fundamental el control efectivo de las ayudas estatales así como el de los *tax rulings*.

La Unión Europea ha anunciado la puesta en marcha de un paquete de medidas contra la evasión fiscal, algunas de las cuales ya han sido aprobadas como el intercambio automático de información de *tax rulings*. Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha puesto en marcha un ambicioso proyecto de fiscalidad internacional para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS), impulsados por el G-20 y algunos de los principales países emergentes (BRICS).

El objeto del presente trabajo es, por tanto, el análisis de la regulación de los *tax rulings* a la luz de la normativa europea en materia de ayudas estatales – la legislación de la Unión, los requisitos para que la Comisión declare un *tax ruling* una ayuda ilegal, así como su recuperación–, los Acuerdos Previos de Valoración como modelo español, y los posibles efectos tanto nocivos como beneficiosos de los *rulings*. Todo ello sin dejar de considerar la actual problemática que suscitan, en particular, las malas prácticas de algunas multinacionales, que en los últimos años se han cobijado en el otorgamiento de acuerdos fiscales a su favor, con el ánimo de eludir y/o rebajar su carga impositiva, así como las recientes iniciativas que, a escala internacional y europea, se están abordando para limitar estas prácticas fiscales perjudiciales.

En conclusión, el propósito de este trabajo es arrojar luz a un campo condicionado por su gran actualidad, y que especialmente en los últimos meses está siendo examinado por los gobiernos, la presión pública y los expertos en fiscalidad.

---

<sup>2</sup> «Política fiscal en la Unión Europea — Prioridades para los próximos años». Comunicación de la Comisión Europea.  
[http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_5.11.1.html](http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html)

## 2. TAX RULINGS. CONCEPTO.

La legislación sobre *tax rulings* difiere enormemente de un país a otro, aunque es una práctica presente en la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea. La Comisión hace referencia a ellos como “*cualquier comunicación u otros instrumentos o recursos de efectos similares empleados por el Estado miembro o en su nombre en relación con la interpretación o aplicación de la legislación fiscal*”<sup>3</sup>.

Mientras que la OCDE los define del siguiente modo: “*cualquier asesoramiento, información y compromiso garantía proporcionado por una autoridad fiscal a un contribuyente o grupo de contribuyentes con respecto a su situación fiscal, en la que tiene derecho a confiar.*”<sup>4</sup>

No son definiciones acotadas, puesto que los *rulings* cubren una amplia gama de prácticas en los Estados. A menudo son públicos y cualquier contribuyente puede beneficiarse de ellos sin la necesidad de solicitar un acuerdo específico, estos son los llamados *rulings* generales o *general rulings*.

Sin embargo, hay otro tipo de resoluciones, que se aplican exclusivamente a un contribuyente particular, en las que las autoridades fiscales ofrecen garantías o confirmaciones que determinan las consecuencias fiscales de una determinada operación. Según sus características, se clasifican en dos tipos deferentes:

- *Advance tax rulings (ATRs)*. Bajo gran variedad de formas, supone la determinación de las consecuencias fiscales de una transacción determinada, propuesta por el particular. Habitualmente contiene la concreción sobre cómo o si, una determinada ley o práctica administrativa, afecta a la transacción consultada por el contribuyente, teniendo en cuenta su situación de hecho y de derecho, por lo que no es aplicable a otros contribuyentes aunque existan circunstancias o hechos similares.

---

<sup>3</sup> Véase el Proyecto de informe sobre Resoluciones Fiscales y Otras Medidas de Naturaleza o Efectos Similares de Comisión Especial sobre Resoluciones. Es posible consultarlo en: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014\\_2019/documents/taxe/pr/1068/1068173/1068173es.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/taxe/pr/1068/1068173/1068173es.pdf)

<sup>4</sup> Véase OECD, *Informes Finales*, Acción 5, 2015. Esta definición ha sido incluida en varios informes de la OCDE, como por ejemplo: *Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, 2004, párrafo 161. <http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf>

- *Advance pricing arrangements (APAs)*. Son Acuerdos Previos en Materia de Precios de Transferencia. Un acuerdo de esta clase se dicta *ex ante*, esto es, antes de que se realicen las operaciones o las actividades transfronterizas de que se trate o con anterioridad a la presentación de la declaración tributaria que cubra el periodo en el que la transacción, serie de transacciones o actividades tuvieron lugar.

En ellos se determina un conjunto de criterios apropiados (en particular, el método que se ha de utilizar, los ajustes a efectuar, así como las hipótesis fundamentales respecto a la evolución futura) con el fin de determinar los precios de transferencia<sup>5</sup> aplicables a esas operaciones durante un período dado. Un acuerdo previo sobre precios de transferencia puede ser unilateral cuando sólo interviene una Administración tributaria y un contribuyente, o multilateral cuando intervienen dos o más Administraciones tributarias.

Su concesión está ligada a la iniciativa del contribuyente, que podrá negociar los términos de la resolución fiscal con el mismo (o con las empresas asociadas) ya sea en una o varias administraciones fiscales. La determinación de los precios de transferencia influye de manera muy significativa en la asignación de beneficios entre las filiales de un grupo con sede en diferentes países.

Ya alude GRAS BALAGUER<sup>6</sup> a los eventuales consecuencias que se pueden derivar de la asignación de los precios de transferencia, que *“implican la localización de actividades o establecimientos de empresas vinculadas a fin de transferir las bases imponibles de los impuestos a Estados con menor fiscalidad, reduciendo la carga tributaria o bien difiriendo el pago de impuestos; el objetivo perseguido es que las utilidades globales del grupo soporten en su conjunto la*

---

<sup>5</sup> Los precios de transferencia son los precios que se cobran por las transacciones comerciales entre las distintas partes de un mismo grupo de empresas, sobre los precios fijados para los bienes vendidos o servicios prestados por una filial de un grupo empresarial o con empresas vinculadas.

<sup>6</sup> GRAS BALAGUER, C. y DE NAVASQÜES PÉREZ, B.: “Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia”, en Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, Colaboración 34/10. Volumen 11, 2010, pág. 173.

*menor carga tributaria posible, y en consecuencia las mayores utilidades se localicen en donde se afecta menos impositivamente el beneficio”.*

Cabe destacar que el estándar internacionalmente aceptado para fijar los acuerdos comerciales entre empresas del mismo grupo, o entre sucursales y filiales, y por tanto para la distribución del beneficio, es el principio de plena competencia o *arm's length principle*. Está consagrado en el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la Doble Imposición, que enuncia: *“Cuando se establezcan o impongan condiciones entre dos partes relacionadas, en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán cuantificadas y registradas”.*

La Unión Europea y la OCDE han reiterado que los *tax rulings* no son ilegales ni suponen un problema *per se*. No obstante, entrañan el riesgo de que las administraciones fiscales favorezcan discrecionalmente a determinadas empresas, o que sean utilizados por estas como instrumentos de planificación fiscal agresiva, logrando en muchos casos la erosión de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

### **3. MARCO GENERAL Y LEGISLACIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA.**

Además de suponer prácticas fiscales perniciosas, los *tax rulings* pueden estar sujetos al examen de las ayudas estatales del Derecho de la Unión si conducen a un tratamiento fiscal beneficioso de una empresa o grupo de estas, que no está en consonancia con la aplicación normal de la legislación fiscal nacional.

En este sentido, los APAs y los ATRs son los que generan más preocupación. En un contexto de competencia fiscal entre países, que buscan la atracción a sus jurisdicciones de la mayor cantidad posible de inversiones, estas clases de acuerdos

son otorgados a contribuyentes particulares. Esto puede dar lugar con gran facilidad a una ayuda estatal encubierta, en la que las decisiones fiscales son discrecionales. De este modo, las malas prácticas en relación a los *rulings* pueden producir, como así ha sido en numerosas ocasiones durante la última década, una grave distorsión de la competencia.

Si las autoridades fiscales, al aceptar el cálculo de la base imponible propuesto por una empresa, llegan a un acuerdo que refleja las condiciones normales de competencia, se descarta la presencia de la ayuda estatal y el *ruling* sería totalmente legal. No obstante, si supone un tratamiento favorable para una determinada compañía o grupo, proporcionando una ventaja selectiva en comparación con el tratamiento de otros contribuyentes (que normalmente tributarán bajo las normas fiscales de los Estados miembros), el acuerdo se considerará incompatible con el mercado interior de la UE, ya que falsea la competencia.

La determinación por la autoridad fiscal de un Estado miembro de aminorar la tributación de una empresa que opera en un mercado transfronterizo, también puede significar un impacto en los derechos de imposición de los demás Estados, que ven aminorados sus ingresos.

Así, un acuerdo fiscal que deriva en un nivel excesivamente bajo de tributación en un Estado, podría conllevar el desplazamiento de los beneficios a dicha jurisdicción. O una decisión sin tener en cuenta las legislaciones fiscales de los demás países también podría dar lugar a una doble no imposición del Impuesto de Sociedades, o bien a una deducción en varios países por el mismo ingreso. Los anteriores, son algunos ejemplos de las posibles consecuencias negativas que pueden acarrear estas prácticas.

La política fiscal de la UE se divide en dos grandes categorías: el ámbito de la fiscalidad indirecta, que ha sido armonizado en gran medida; y el ámbito de la imposición directa, que recae prácticamente sobre la exclusiva responsabilidad de los Estados miembros. Esto se debe a que la creación de directivas y reglamentos en este

último campo está sujeta a la aprobación unánime del Consejo<sup>7</sup>. Por lo que cada Estado miembro tiene un derecho a veto que solo se podría modificar en virtud del art. 116 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE en adelante), y para ello sería necesario reformar el mismo Tratado.

#### **4. AYUDAS DE ESTADO.**

Debido a la dificultad a la que se enfrenta la Unión Europea para la toma de medidas en el ámbito fiscal, las ayudas de estado constituyen un instrumento fundamental contra la evasión y la competencia fiscal lesiva, puesto que es una de las escasas áreas en las que la UE tiene capacidad de intervención directa en las legislaciones nacionales de los Estados miembros.

La noción de ayuda de estado debe considerarse a la luz del TFUE, en particular de sus artículos 107, 108 y 109. Aunque no existe a nivel europeo una definición legal precisa de ayuda de estado, el art. 107.1 expone ciertos requisitos que debe cumplir para ser considerada incompatible con el mercado interior:

*“Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, 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, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.*

De este artículo se deduce la pretensión de la Unión Europea, de establecer como principio general la prohibición de las ayudas estatales, que según VALLE GÁLVEZ<sup>8</sup> *“se integra en la idea neoliberal de las políticas negativas o aquellas medidas comunitarias adoptadas para eliminar las discriminaciones en materia de competencia y libre circulación, permitiendo así el libre juego de las fuerzas del mercado”.*

---

<sup>7</sup> En este sentido véase el artículo 114, párrafo 2, y el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

<sup>8</sup> VALLE GÁLVEZ, A.: “Las ayudas de Estado en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas” en RODRÍGUEZ IGLESIA, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial. Ed. Civitas. Madrid, 1993.

El profesor FERNÁNDEZ FARRERES<sup>9</sup> aplaude la intervención de los órganos comunitarios que *“aparece claramente inspirada por el realismo, denotando un claro deseo de mantener un razonable equilibrio entre la prohibición de ayudas y la posibilidad de habilitar transitoria y temporalmente su utilización por los Estados”*.

Además, como dice BENEYTO PÉREZ *“la existencia de un Mercado Único caracterizado por el libre juego de la competencia y de los intercambios comerciales entre los Estados miembros, ha llevado a que estos no se resistan a utilizar medios que permitan proteger sus industrias ante la competencia creciente. Uno de estos instrumentos son las ayudas estatales, que falsean el funcionamiento “natural” del mercado”*. El mismo autor resalta la importancia de su posible impacto negativo del siguiente modo: *“las ayudas impiden que el consumidor se beneficie de unos precios a la baja causados por una real competitividad empresarial. Debe tomarse conciencia pues del papel restringido que determinadas ayudas deben tener como instrumento de política económica<sup>10</sup>”*.

Por tanto, a pesar de que una ayuda estatal cumpla los cuatro requisitos (que se detallarán posteriormente) para ser considerada ilegal, podría ser compatible con el mercado interior en base a las excepciones enumeradas en el artículo 107.2 y 107.3 del TFUE.

El artículo 107.2 recoge excepciones al marco general para *“ayudas de carácter social concedidas a consumidores individuales”* (siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos); las destinadas a *“la reparación de perjuicios causados por desastres naturales o acontecimientos de carácter excepcional”* o *“las concedidas a ciertas regiones de República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania”* (aunque actualmente carece de justificación).

Además, en el tercer párrafo del citado artículo se recogen ciertas excepciones que se justifican para *“favorecer el desarrollo económico de ciertas regiones con un*

---

<sup>9</sup> FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *“El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea.”*, en *Cuadernos de estudios europeos*. Fundación Universidad Empresa, Ed. Civitas, Madrid, 1993.

<sup>10</sup> BENEYTO PÉREZ, J. M. y MAILLO GONZÁLEZ ORÚS, J.: *Tratado de Derecho de la Competencia*, Ed. Bosch, 1ª edición, Madrid, 2004, pág, 1158.

*nivel anormalmente bajo de vida “o “fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro”.*

Una vez precisadas las salvedades que podrían justificar la compatibilidad con el mercado europeo, en virtud del artículo 107.1 del TFUE y de la abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (de ahora en adelante TFUE), que a lo largo de los años ha ido perfilando y matizando el concepto que nos ocupa; se pueden distinguir cuatro requisitos acumulativos para calificar una ayuda de estado incompatible con el derecho europeo:

- proporciona al beneficiario una ventaja económica;
- la ventaja es concedida por un Estado miembro o a través de recursos estatales;
- tiene carácter selectivo de manera que favorece a determinadas empresas o producciones;
- la medida afecta a la competencia y/o a los intercambios entre Estados miembros.

En ausencia de alguno de los citados presupuestos, no existe ayuda estatal. En caso contrario, la ayuda se considerará ilegal y normalmente se ordenará su recuperación queda prohibida bajo las normas de la UE.

#### **4.1. Existencia de una ayuda o ventaja económica.**

En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que graven su presupuesto. Tal condición favorable puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante: *“la reducción de la base imponible, la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto o el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal”*<sup>11</sup>.

En este sentido se realiza una definición amplia del concepto ayuda, que incluye no sólo las prestaciones positivas, sino también las intervenciones que bajo

---

<sup>11</sup> Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03).

diversas formas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, sin la necesidad de ser subvenciones en sentido estricto, son de la misma naturaleza y tienen el mismo efecto<sup>12</sup>. Especialmente en lo que concierne a los beneficios fiscales, las ayudas pueden revestir muy amplias apariencias, por ejemplo, aportaciones de capital, reducciones de tipos de interés, instrumentos de capital-riesgo, etc.

Es importante matizar que la ayuda debe generar una ventaja que la empresa no hubiera podido obtener por sus propios medios, como el acceso privilegiado a líneas de financiación públicas. Para realizar el análisis de la ventaja es indiferente tanto la forma como la causa y el objetivo de dicha medida, sino que exclusivamente se tiene en cuenta el efecto que causa en la empresa. Para determinar si ha existido o no ventaja, debe realizarse un análisis financiero del contexto jurídico y económico de la empresa, y una comparabilidad de la situación antes y después de la medida.

En cuanto a la determinación de la existencia de un beneficio fiscal, la Comisión Europea especifica que el punto de partida es la comparación con el sistema tributario normal de un Estado miembro.

En el caso de los *tax rulings* que son otorgados con la finalidad de aportar certidumbre a los contribuyentes, cabría preguntarse qué tipo de situaciones pueden ocasionar un beneficio. Cuando "*las concesiones hechas por las autoridades son claramente desproporcionadas a las hechas por el sujeto pasivo*"<sup>13</sup> considerando las circunstancias, pueden dar lugar a un beneficio sujeto al escrutinio de las ayudas estatales.

#### **4.2. Concedida por el Estado o mediante fondos estatales.**

La ayuda debe suponer una ventaja directa o indirectamente concedida mediante fondos estatales<sup>14</sup>. Debe existir una transferencia de recursos públicos,

---

<sup>12</sup> Sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C 143/99, Rec. p. I 8365), apartado 38; de 20 de noviembre de 2003, *GEMO* (C 126/01, Rec. p. I 13769), apartado 28.

<sup>13</sup> Decisión de la Comisión 2011/276 / UE de 26 de mayo de 2010, DO L'122/76 de 11 de mayo de 2011, párr. 155. A pesar de que trate de un caso sobre la legislación belga, un informe redactado por el Comité TAXE 1 opina que la misma línea de pensamiento podría ser idóneo para los *rulings* unilaterales.

<sup>14</sup> Véase, por ejemplo, el asunto C-482/99, *Francia/Comisión (Stardust)*, Rec. 2002, p. I-4397, apartado

entendidos como fondos del sector público<sup>15</sup>. Además, el Estado no debe actuar en cumplimiento de una obligación dada por el Derecho de la Unión (como por ejemplo una directiva).

La jurisprudencia ha determinado que *“la renuncia a ingresos que de lo contrario se habrían pagado al Estado, constituye una transferencia de fondos estatales<sup>16”</sup>*. Es decir, la Comisión y el TJUE interpretan que el hecho de dejar de percibir unos determinados ingresos que corresponderían a las arcas estatales, equivale a concederla de forma indirecta con cargo a los fondos públicos.

Para que este requisito se cumpla, en cuanto a los *tax rulings* concedidos por un Estado, en principio bastará con que sea otorgado por autoridades fiscales que formen parte del país miembro.

#### **4.3. La ventaja debe tener carácter selectivo.**

Para continuar con el análisis de las ayudas de estado, la medida deberá proporcionar una ventaja que tenga un carácter selectivo para determinadas empresas o producciones. La selectividad se presenta como uno de los elementos más problemáticos y fundamentales para delimitar la posible incompatibilidad de las ayudas de estado con el mercado interior de la UE.

A pesar de existir una jurisprudencia muy abundante, el concepto de selectividad no es objeto de una calificación unívoca, y puede revestir numerosas formas en particular en lo que respecta a las medidas fiscales. No todas las medidas que ofrecen una ventaja a determinados agentes económicos son consideradas ayudas estatales, sino exclusivamente las que las que conceden una ventaja de manera selectiva, o dicho de otra forma, discriminatoria a determinadas empresas o categorías de empresas.

En el contexto de las medidas fiscales, el análisis de una ventaja selectiva requiere de tres pasos, según la jurisprudencia del TJUE. El primero de ellos es la identificación o examen preliminar del régimen fiscal común o “normal” aplicable en el

---

24; asunto T-351/02, Deutsche Bahn/Comisión, Rec. 2006, p. II-1047, apartado 103.

<sup>15</sup> Asunto C-358/94, Air France/Comisión, Rec. 1996, p. I-2109, apartado 56.

<sup>16</sup> Asunto C-83/98 P Francia/Ladbroke Racing Ltd y Comisión, Rec. 2000, p. I-3271, apartados 48 a 51.

Estado miembro correspondiente. Una vez determinado el régimen fiscal de referencia, se evalúa el posible carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal en cuestión, determinando si introduce una excepción a este sistema común, mediante la diferenciación entre operadores que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, a la luz del objetivo fiscal asignado al régimen tributario de dicho Estado.

En tercer lugar una medida que constituya *“Una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada si dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores del sistema fiscal en cuestión. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos”*<sup>17</sup>. Si una discrepancia del sistema fiscal de referencia se justifica por la naturaleza o estructura de ese sistema impositivo, la excepción no es selectiva. En esta última etapa la carga de la prueba recae sobre el Estado miembro.

Normalmente serán selectivos los beneficios concedidos a un sector industrial en particular (que carezcan de justificación a la luz del Derecho de la Unión). También el establecimiento de requisitos que fijen niveles de inversión mínimos, la creación de un número determinado de puestos de trabajo, el establecimiento en varios países o continentes, ya que las pequeñas y medianas empresas quedarían excluidas.

Ahora bien, ¿los beneficios concedidos a las multinacionales serán ilegales *per se*? En noviembre de 2014, el Tribunal General anuló dos Decisiones<sup>18</sup> de la Comisión que declaraban incompatible con el mercado interior el régimen fiscal español de deducción de las adquisiciones de participación en sociedades extranjeras.

La Comisión Europea argumentaba que la medida era selectiva porque sólo podían beneficiarse de ella determinadas empresas que realizaban inversiones en el extranjero. Empero, el Tribunal consideró lo contrario basándose en la premisa de que *“aun suponiendo que se hubiera demostrado, la existencia de una excepción a un*

---

<sup>17</sup> Asunto C-78/08. Amministrazione delle finanze, Agenzia delle Entrate / Paint Graphos.

<sup>18</sup> Sentencias en los asuntos T-219/10 Autogrill España, S.A. / Comisión y T-399/11 Banco Santander, S.A. y Santusa Holding, S.L. / Comisión.

*marco de referencia, no determina, por si misma, que una medida favorezca a determinadas empresas o a la producción de determinados bienes en el sentido del Derecho de la Unión, (...) puesto que esta medida es, a priori, accesible para cualquier empresa. ”.*

Además, el Tribunal opinaba que siguiendo ese argumento se correría el riesgo de declarar a toda medida que estableciese unos requisitos para su otorgamiento, y que se debe identificar una categoría de empresas en función de sus características específicas para establecer la selectividad. Sendas decisiones han sido objeto de recurso de casación ante el Tribunal de Justicia, y actualmente están pendiente de resolución. El criterio por el que se decante el TJUE será de gran envergadura en el tratamiento de las medidas fiscales a propósito de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado.

#### **4.4. Distorsión de la competencia.**

Dado que el objetivo primordial de la UE es el la protección y el buen funcionamiento del mercado único. La ayuda debe afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsear o amenazar falsear la competencia.

La ayuda en cuestión debe romper el equilibrio existente entre determinadas empresas y sus competidores. Como dice FERNÁNDEZ ROZAS<sup>19</sup> *“La exigencia de afectación al comercio intracomunitario se interpreta en términos muy amplios. Para que se aprecie este elementos es necesario que atendiendo a factores objetivos se pueda prever con un grado suficiente de probabilidad que el acuerdo pueda tener influencia, incluso directa o potencial, en las corrientes comerciales entre los Estados o afectar a la estructura de la competencia en la UE”*<sup>20</sup>.

La determinación de este requisito no ofrece ninguna problemática cuando el beneficiario es una empresa multinacional, ya que operan en varios Estados miembros, por lo que cualquier ayuda afecta a la competencia entre ellos.

---

<sup>19</sup> FERNÁNDEZ ROZAS, J. C.: Sistema del Comercio Internacional, Ed. Civitas, 1ª edición, Madrid, 2001, págs. 72 y 73.

<sup>20</sup> Véase la STJCE 17 de julio de 1997, as- C-219/95P, *Ferriere Nord SpA*.

## **5. PROCEDIMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA PARA DETERMINAR LA EXISTENCIA DE UNA AYUDA ILEGAL.**

La Comisión es el órgano encargado de velar por el respeto de la legislación europea en cuanto a la concesión de las ayudas por parte de los Estados miembros, y de asegurar que sean medidas que queden justificadas por el desarrollo económico general.

Hay dos reglamentos comunitarios que rigen la normativa sobre ayudas estatales: el procedimental, y el de ejecución. El primero, es el Reglamento nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>21</sup>. El segundo, es el Reglamento (CE) nº 794/2004 del Consejo, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (actualmente, artículo 108 TFUE)<sup>22</sup>.

Los miembros de la Unión Europea tienen la obligación de notificar las nuevas decisiones de ayuda a la Comisión antes de aplicarlas. Dicha notificación tendrá efecto suspensivo<sup>23</sup>, por lo que no podrá llevarse a cabo hasta que la Comisión autorice la ayuda. Asimismo, resulta preceptivo informar al órgano de las modificaciones en las ayudas preexistentes.

### **5.1. Examen previo.**

Toda notificación provoca una investigación preliminar o examen previo. A partir de la recepción de la notificación completa, la Comisión dispone de dos meses<sup>24</sup> para decidir si:

- no se considera ayuda a tenor de las normas de la UE;

---

<sup>21</sup> DO L 83 de 27.3.1999, pp. 1-9), modificado por el Reglamento (UE) nº 734/2013 del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO L 204 de 31.7.2013, pp. 15-22).

<sup>22</sup> DO L 140 de 30.4.2004, pp. 1-134, modificado en último lugar por el Reglamento (UE) nº 372/2014 de la Comisión, de 9 de abril de 2014, en lo que respecta al cálculo de determinados plazos, la tramitación de denuncias (en particular, la obligación de utilizar formularios de denuncia) y la identificación y protección de la información confidencial.

<sup>23</sup> Véase el artículo 3 del Reglamento (CE) No 659/1999.

<sup>24</sup> La Comisión podrá decidir prorrogar el plazo (con el consentimiento del Estado), o bien adoptar uno más breve cuando proceda, a tenor del artículo 4 Reglamento (CE) Nº 659/1999.

- la ayuda es compatible con las normas de la UE , (decisión de no formular objeciones); o bien,
- plantea serias dudas respecto de la compatibilidad de la medida con las normas de ayuda estatal (decisión de incoar el procedimiento de investigación formal).

En los dos primeros casos, la medida se puede aplicar inmediatamente pero, en el tercero, la Comisión incoa un procedimiento de investigación exhaustiva, produciéndose la apertura de un procedimiento de investigación formal, que es notificado<sup>25</sup> al país correspondiente.

De la misma forma, se invitará tanto al Estado en cuestión como a las demás partes interesadas<sup>26</sup> a realizar las observaciones que consideren oportunas. El plazo será de un mes, que podrá ser prorrogado si la Comisión así lo estima. Si la información aportada por el Estado miembro se considerase insuficiente, se podrá proceder a la solicitud de información adicional que estime necesaria.

Cuando la investigación formal termine, si la Comisión no decide cerrar el caso y retirar la notificación, toma su decisión final<sup>27</sup>, que podrá ser:

- decisión positiva: la medida no constituye una ayuda o esta es compatible con el mercado interior, y se especificará la excepción del Tratado que haya sido aplicada;
- decisión condicional: la medida, es en principio compatible, pero su aplicación queda sujeta a determinadas condiciones que establecerá la propia Comisión; o
- decisión negativa: la medida no resulta compatible con el mercado interior, y no se ejecutará la ayuda.

---

<sup>25</sup> La notificación deberá contar con los elementos de hecho y de derecho en los que se fundamenta la investigación, las razones por las que se ha adoptado la decisión, y una valoración inicial por parte de la Comisión en cuanto al carácter de ayuda de la medida propuesta y exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común.

<sup>26</sup> El mismo Reglamento define parte interesada: *“cualquier Estado miembro o cualquier persona, empresa o asociación de empresas cuyos intereses puedan verse afectados por la concesión de una ayuda y, concretamente, el beneficiario de la misma, las empresas competidoras y las asociaciones socioprofesionales”*.

<sup>27</sup> Estas decisiones se tomarán en el plazo de dieciocho meses después de iniciar el procedimiento, será prorrogable si se produce un común acuerdo entre la Comisión y el Estado miembro.

La Comisión podrá asimismo, retirar la notificación, o si se hubiere iniciado el procedimiento de investigación formal, concluirlo, con arreglo al art. 8 del Reglamento procedimental.

## **5.2. Ayudas ilegales.**

BENEYTO PÉREZ<sup>28</sup> define las ayudas ilegales como *“cualquier nueva ayuda llevada a cabo antes de notificación, o después de la notificación pero sin ser autorizada; o aplicada sin respetar los términos de su autorización.”* En cuyo caso, el art. 10 del Reglamento recoge un procedimiento especial. En este supuesto, cuando obre en poder de la Comisión una información (independientemente de su origen) concerniente a la posibilidad de la existencia de una ayuda ilegal, evaluará sin demora la información recibida, y si la acusación está bien fundada, se abrirá una investigación preliminar de los casos de ayudas notificadas.

Ahora bien, exclusivamente determinados actores podrán presentar una denuncia válida para informar a la Comisión de presuntas ayudas ilegales o abusivas. De conformidad con el art. 20 del Reglamento (CE) nº 659/1999, solo las partes interesadas en el sentido en el que ya se han definido, podrán hacerlo. Además, existe una segunda vía que la legislación europea habilita para ello, y es llevar el asunto ante los tribunales nacionales.

Una vez decretada la apertura de la investigación, la Comisión solicitará la información necesaria al Estado miembro concerniente, y si ésta es insuficiente podrá proceder al requerimiento de información indicando el plazo de entrega pertinente.

A continuación, la Comisión podrá efectuar mediante decisión<sup>29</sup>, el *“requerimiento de suspensión de la ayuda o de “de recuperación”*, éste último bajo la exigencia de que concurren tres condiciones: que no existan dudas sobre el carácter ilegal de la ayuda, que haya urgencia de actuar y que concorra el grave riesgo.

---

<sup>28</sup> BENEYTO PÉREZ, J.M. y MAILLO GONZÁLEZ-ORÚS, J.: Tratado de Derecho de la Competencia, Ed. Bosch, 1ª edición, 2005, tomo 2, pág. 1222.

<sup>29</sup> En virtud del artículo 11 del Reglamento (CE) 659/1999 sobre procedimiento aplicable a los regímenes de ayudas existentes.

### 5.3. Prescripción.

El plazo de prescripción para la recuperación de una ayuda ilegal es de diez años a partir de la fecha en que fue concedida al beneficiario. Será interrumpido por *“cualquier acción emprendida por la Comisión o por un Estado miembro a petición de la Comisión y que esté relacionada con la ayuda ilegal”*, comenzando a contarse otra vez desde el principio tras cada interrupción. Igualmente, quedará suspendido por cualquier actuación del TJUE. La ayuda pasará a considerarse como *“ayuda existente”* una vez expirado el plazo de prescripción<sup>30</sup>.

## 6. LA RECUPERACIÓN DE LAS AYUDAS FISCALES.

### 6.1 Normativa europea.

Toda vez que la Comisión califique un *tax ruling* como ayuda estatal ilegal, debe ordenar su recuperación. *“El restablecimiento de la legalidad comunitaria vulnerada genera, para los beneficiarios, la obligación de restitución de la ventaja fiscal indebidamente disfrutada más los correspondientes intereses. El art 14.1 del Reglamento 659/1999 traslada al Estado, como consecuencia de los principios de cooperación legal y subsidiariedad, la obligación de recuperar del beneficiario la ayuda ilegal”*<sup>31</sup>.

El principio de recuperabilidad no está establecido como tal en el TFUE, configurándose así como una norma de creación jurisprudencial<sup>32</sup>. Con la sentencia *Tubemeuse*<sup>33</sup>, el Tribunal de Justicia declaró que la supresión de la ayuda por vía de recuperación era la *«consecuencia lógica de la comprobación de que es ilegal»*. Posteriormente fue codificado en el Reglamento (CE) 659/1999.

---

<sup>30</sup> Véase artículos 17 a 19 del Reglamento (CE) 659/1999 sobre procedimiento aplicable a los regímenes de ayudas existentes.

<sup>31</sup> CASAVEDALL, J. D.: “El procedimiento interno de recuperación de ayudas de estado en materia tributaria”, en *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 12, 2015.

<sup>32</sup> En su «sentencia *Kohlegesetz*» de 1973, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) confirmó por primera vez que la Comisión tenía la facultad de ordenar la recuperación de las ayudas estatales ilegales e incompatibles. Asunto C-70/72, Comisión contra Alemania [1973] REC 813, párrafo 13.

<sup>33</sup> STJCE de 21 de marzo de 1990 [TJCE 1990, 119].

La importancia de velar por un correcto funcionamiento del mercado interior, supone que la recuperación de las ayudas sea un pilar fundamental en materia de ayudas estatales. Con ella, la UE, pretende restablecer las condiciones de mercado anteriores a la atribución de la ayuda ilegal, eliminando los efectos económicos perjudiciales tanto para la competencia como para el tráfico intracomunitario. Con la devolución de la ayuda *“el beneficiario pierde la ventaja de que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores y se restablece así la situación anterior al pago de la ayuda”*<sup>34</sup>. Es decir, a la situación existente con anterioridad a la aplicación de la reducción impositiva, o al disfrute del trato fiscal más favorable que el régimen ordinario.

La profesora SOLER ROCH<sup>35</sup> señala que *“tratándose de medidas fiscales no puede hablarse de devolución, porque no ha existido una previa transferencia de fondos públicos, y parece más apropiado hablar de recuperación”*.

En virtud del principio de cooperación leal entre los Estados (establecido en el artículo 4 del TFUE), cuando se adopte una decisión negativa de ayuda de estado, el cálculo del beneficio fiscal en materia de ayudas estatales corresponde a los Estados miembros<sup>36</sup>. La valoración podrá ser relativamente sencilla (si se trata de exenciones, deducciones, etc.) o revestir un alto grado de complejidad (amortizaciones, diferimientos, créditos fiscales compensados por otras empresas...).

El cálculo de los intereses de demora<sup>37</sup>, sin embargo, recae sobre la normativa europea, al tipo que fije la Comisión. El Reglamento 794/2004 fija un tipo específico para cada año natural<sup>38</sup>. Comenzarán a devengarse intereses desde que la ayuda estuvo a disposición del beneficiario hasta su recuperación. El tipo aplicable será el de

---

<sup>34</sup> Entre otras, la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de abril de 2004 [TJCE 2004, 140], asunto C-372/97.

<sup>35</sup> SOLER ROCH, M. J.: *“Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE”*, Quincena Fiscal, Aranzadi nº 14, 2006, pág. 20.

<sup>36</sup> Véase la sentencia *Kuwait Petroleum*, STPI de 31 de mayo de 2006 [TJCE 2006, 149], asunto T-354/99.

<sup>37</sup> Los intereses deben ser equivalentes a las ventajas financieras resultantes de la entrega gratuita de los fondos en cuestión, durante un determinado período. Asunto T-459/93, Siemens contra Comisión [1995] REC II-1675, párrafos 97 a 101.

<sup>38</sup> Se fija a partir de los tipos *swap* interbancarios a cinco años correspondientes a los meses de septiembre, octubre y noviembre del año anterior; incrementado como regla general en setenta y cinco puntos básicos.

la fecha en la que la ayuda se puso a disposición del beneficiario salvo que hayan discurrido más de cinco años.

## 6.2. Normativa española.

Con anterioridad, la legislación sobre recuperación ayudas fiscales ilegales, quedaba relegada a la que aportaba el Derecho de la Unión, careciendo nuestro ordenamiento interno de un procedimiento específico para tales fines. Sin embargo, la reciente reforma de la Ley General Tributaria<sup>39</sup> (LGT en lo sucesivo), ha introducido un procedimiento *ad hoc* para la recuperación de ayudas de estado que afecten al ámbito tributario. Para ello, se incorpora en la norma un nuevo título, concretamente el título VII, regulador de los procedimientos a seguir para la ejecución de las decisiones de recuperación en este ámbito.

La primera cuestión a dilucidar, es la de determinar cuál es la Administración competente para llevar a cabo la recuperación de las ayudas; ya que la Unión Europea remite a la legislación interna de cada país miembro tal cometido.

Como dice MENÉNDEZ MORENO<sup>40</sup> esta tarea es un *“reflejo del reconocimiento por el ordenamiento europeo del denominado principio de autonomía institucional y procedimental; que reconoce la libertad de los Estados para asignar a qué órgano u órganos corresponde la ejecución del ordenamiento comunitario, así como de elegir el procedimiento para llevarlo a cabo. En definitiva, las autoridades nacionales quedan vinculadas a una obligación de resultado (aplicar el Derecho comunitario), pero no a utilizar otros medios que no sean los que contemplan sus propios ordenamientos nacionales”*.

Al respecto, el artículo 260.1 de la LGT atribuye a la “Administración tributaria” la recuperación de las ayudas de estado del ámbito tributario, sin mayor concreción. De la interpretación de la legislación comunitaria y nacional, se puede inferir que los órganos encargados de las funciones del Título VII pueden ser los

---

<sup>39</sup> Hace referencia a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; que entró en vigor el día 12 de octubre del 2015.

<sup>40</sup> MENÉNDEZ MORENO, A.: “La recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario (A propósito del nuevo Título VII de la LGT)” en *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 15, Ed. Aranzadi, 2015, pág. 3 y 4.

diversos órganos de las Administraciones tributarias estatal, autonómica y local, e incluso los órganos de las Administraciones institucionales que de ellas dependan.

La Ley distingue entre los procedimientos de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión, y otros supuestos.

### **6.3. Excepciones a la recuperación**

La restitución de la ayuda ilegal que, en cuanto aquí nos interesa, supone la recuperación de la ventaja fiscal indebidamente disfrutada, conoce tan sólo tres excepciones tasadas: la invocación de un principio de Derecho Comunitario; la imposibilidad absoluta de ejecución; y la prescripción. En todos los casos han sido objeto de una interpretación muy restrictiva por el TJUE.

El principio general de Derecho de la Unión más invocado, y por lo tanto, más tratado por la jurisprudencia ha sido el de la protección de la confianza legítima. La jurisprudencia del TJUE<sup>41</sup> ha declarado reiteradamente que: *“las empresas beneficiarias de una ayuda sólo pueden, en principio, depositar confianza legítima en la validez de la ayuda cuando la misma se conceda con observancia del procedimiento que prevé el artículo 88 TCE<sup>42</sup>”* aunque bajo circunstancias excepcionales que puedan fundamentar la confianza del carácter válido, el beneficiario podrá proceder a oponerse a su devolución.

También han sido aducidos los principios de buena fe, respeto de los derechos de defensa, proporcionalidad y el de seguridad jurídica.

## **7. LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN COMO EJEMPLO DE TAX RULINGS. NORMATIVA ESPAÑOLA.**

Aunque en España no existen *rulings* como tal, si hay un correlativo en nuestra legislación interna, los acuerdos previos de valoración (artículo 91 de la LGT), en los que la Administración tributaria, cuando existe una solicitud del contribuyente, puede

---

<sup>41</sup> BENEYTO PÉREZ, J.M. y MAILLO GONZÁLEZ-ORÚS, J.: *Tratado de Derecho de la Competencia*, Ed. Bosch, 1ª edición, 2005, tomo 2, PÁG. 1264.

<sup>42</sup> Actual artículo 108 del TFUE.

especificar el cálculo de los elementos determinantes de la deuda tributaria, siempre con carácter previo y vinculante.

Esta actuación de la Administración se enmarca en el deber de informar y asistir a los obligados tributarios que impone la Ley General Tributaria (arts. 85 a 87 LGT). *“Cuando la normativa del tributo lo prevea – como ocurre en el régimen de operaciones vinculadas y en relación con los gastos de dirección abonados a terceros países (art. 16 LIS) –, previa solicitud del interesado, la Administración puede dictar acuerdos sobre el valor que va aplicar a las rentas, los gastos, o a cualquier otro elemento relevante para la liquidación del tributo<sup>43</sup>.”*

Los acuerdos resultan vinculantes únicamente para la Administración que los ha dictado, con exclusión del interesado, puesto que no pueden recurrirse; y tienen efectos durante tres años en defecto de que se disponga otra cosa en el propio acuerdo, y siempre que no cambie la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas.

La solicitud debe presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo, acompañada por la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario<sup>44</sup>. Además, la falta de contestación de la Administración en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.

La principal diferencia con los países europeos es que la Ley General Tributaria, no admite la negociación de los términos en los que el cálculo del Impuesto se realizará, sino que es una mera declaración vinculante de la Administración tributaria, en la que el contribuyente no podrá interponer recurso alguno contra el acuerdo tomado. *Si podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo<sup>45</sup>.*

---

<sup>43</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Ed. Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 4ª edición, Madrid, 2015, pág. 267.

<sup>44</sup> Véase el artículo 91.2 de la LGT.

<sup>45</sup> Como indica el art. 91.6 de la LGT.

## 8. INICIATIVAS INTERNACIONALES.

### 8.1. Paquete de medidas de la Unión Europea.

En los últimos años se ha puesto en relieve la urgencia de acabar con la planificación fiscal agresiva de determinadas empresas y multinacionales. La Unión Europea ha puesto en marcha numerosas medidas para lograr una competencia fiscal justa entre los Estados miembros, esforzándose en lograr condiciones óptimas de competencia.

Ya en el año 2005 la Comisión puso un marcha un Plan de acción de ayudas estatales, que buscaba modernizar y simplificar los procedimientos en esta materia. En el 2009 la Comisión adoptó un Código de buenas prácticas que fue aprobado como parte de un Paquete de Simplificación de las ayudas estatales.

En marzo de 2015 la Comisión presentó un Paquete de medidas sobre Transparencia fiscal. La propuesta más ambiciosa de este proyecto era el intercambio automático de información entre los Estados miembros en relación con los *tax rulings*. En diciembre del mismo año se aprobó el proyecto de Directiva<sup>46</sup> que entrará en vigor el 1 de enero de 2017<sup>47</sup>. De este modo se establece un sistema específico de intercambio automático de *rulings*<sup>48</sup> y acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia (APAs) que se dicten, renueven o modifiquen. El intercambio tendrá lugar cada seis meses, entre los Estados y la Comisión (requerimiento que no afecta a la obligación de notificación a la que están sujetos los Estados miembros).

La Directiva también establece la creación de un repertorio central seguro para el almacenamiento de la información intercambiada, que estará a disposición de todos los Estados miembros. Por último, la Comisión podrá iniciar un procedimiento de

---

<sup>46</sup> Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

<sup>47</sup> La Directiva contiene una cláusula retroactiva que obligará a los Estados a intercambiar determinados acuerdos firmados en los 5 años posteriores. Los *tax rulings*/APAs aprobados, modificados o renovados entre 1 enero de 2012 y 31 diciembre 2013 siempre que sigan desplegando efectos a 1 enero de 2014, y los renovados entre 1 enero de 2014 y 31 diciembre a pesar de que no estén en vigor en enero de 2017.

<sup>48</sup> De acuerdo con la Directiva, los *rulings* se definen como “cualquier comunicación u otro instrumento o acción con efecto similar, emanado por o por cuenta de un Estado miembro, en relación con la interpretación o aplicación de su normativa tributaria, incluso en el contexto de una inspección fiscal”.

infracción contra los países que no cumplan las normas previstas. Con anterioridad esta decisión era una potestad discrecional de los países, por lo que esta nueva normativa supondrá una mejora sustancial de la transparencia fiscal, y la reducción de las posibilidades de planificación fiscal abusiva de las empresas.

El Paquete también incluía la evaluación de la posible introducción de nuevos requisitos de transparencia destinados a las multinacionales, como la revelación pública de determinada información corporativa (*Country-by-Country Reporting*), la revisión del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas o la cuantificación de la magnitud de la evasión y la elusión fiscales.

En junio de 2015, la Comisión elaboró un Plan de Acción para un Impuesto de Sociedades más equitativo y más eficiente en la UE<sup>49</sup>, en el que se admitía que la legislación existente del referido impuesto “*está desfasada con respecto a la economía moderna*”. El Plan incluía otras acciones que buscan asegurar una imposición más justa: el relanzamiento de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS), garantizar la imposición efectiva en el país donde se obtengan los beneficios y otras medidas que incrementen la transparencia fiscal.

Por su parte, el Parlamento creó en febrero de 2015 la Comisión especial sobre resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos similares (TAXE). Con carácter temporal y cuya labor sería elaborar propuestas para clarificar el régimen fiscal, acabar con las prácticas desleales y la elusión fiscal en el ámbito de la Unión Europea. A pesar de que el mandato de este Comité expiró el 30 de diciembre de 2015, el trabajo continúa gracias a la aprobación de un nuevo comité (TAXE 2) cuya vigencia se amplía seis meses más.

En el informe del primer Comité<sup>50</sup> se pide que se amplíen las competencias de investigación del Parlamento, insta a la Comisión a que emprenda más acciones legales acordes con las competencias que le otorga el Tratado, en particular a las multinacionales cuyos acuerdos fiscales salieron a la luz en escándalo *LuxLeaks*.

---

<sup>49</sup> Disponible en: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5188\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_es.htm).

<sup>50</sup> Resolución del Parlamento Europeo, de 25 de noviembre de 2015. Disponible en: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+XML+V0//ES>

También la creación de *“un departamento fiscal específico en sus servicios, encargado de tratar un flujo creciente de notificaciones relativas a ayudas estatales”*, además de la cooperación de los Estados miembros para garantizar una competencia leal.

En el ámbito de las resoluciones fiscales propone cambios en la Directiva sobre el intercambio automático de información<sup>51</sup>, la consideración del establecimiento de un marco legislativo sobre *tax rulings*, dotado de criterios comunes: requisito de tener en cuenta el impacto en las bases imponibles de otros Estados (y demás efectos indirectos) en el momento del otorgamiento, ausencia de discrecionalidad o publicación de los criterios de concesión, rechazo o revocación de los acuerdos fiscales, entre otros. Respecto a la normativa sobre ayudas estatales, recomienda la imposición de mayores a los Estados miembros infractores y la posibilidad de que los importes recuperados sean reintegrados a los países perjudicados, y no a los benefactores de las ayudas ilegales.

El último paquete de medidas de la Comisión contra la elusión del Impuesto de Sociedades<sup>52</sup> se presentó el 28 de enero de 2016. Estas nuevas propuestas, en línea con el Plan BEPS de la OCDE, suponen un gran avance para evitar la elusión fiscal, y tendrá gran repercusión en el ámbito de la fiscalidad europea. Dichas medidas se concretan en dos propuestas legislativas, una recomendación y una comunicación.

El Consejo ha elaborado una propuesta de directiva<sup>53</sup> que aborda los métodos más comunes que utilizan las empresas para eludir o reducir impuestos, en seis ámbitos específicos: deducibilidad de los intereses; imposición de salida; cláusula de inversión (*switch over*); norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA); normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC); y marco para hacer frente a las asimetrías híbridas. Asimismo, se prevé la modificación de la Directiva 2011/16/UE en

---

<sup>51</sup> En particular: *“respecto al ámbito de aplicación (todas las resoluciones fiscales en vez de únicamente las transfronterizas), el periodo de retroactividad (debe intercambiarse información sobre todas las resoluciones aún vigentes) y la información proporcionada a la Comisión, que debe tener acceso a las resoluciones fiscales”*, además de la creación de un marco que permita controlar la aplicación efectiva de la Directiva.

<sup>52</sup> Nota de prensa de la Comisión Europea. Bruselas, 28 de enero de 2016. Disponible en: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-159\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_es.htm)

<sup>53</sup> Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior. Disponible en: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>

lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, que refuerza la cooperación administrativa entre Estados miembros, implementando un intercambio de información sobre la tributación de las multinacionales que operan en la Unión Europea.

La recomendación, insta a los Estados a revisar sus convenios de doble imposición, de manera que las empresas no puedan abusar de ellos o elegir el convenio más favorable con fines de elusión impositiva (fenómeno conocido como *treaty shopping*).

Por último, la Comunicación de la Comisión sobre la estrategia exterior para una imposición efectiva, promueve la buena gobernanza fiscal a escala internacional. Entre otras cosas establece el desarrollo de un procedimiento de la Unión para la evaluación y elaboración de una lista de terceros países que no cumplan con la normativa fiscal internacional.

## **8.2. Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS).**

El plan BEPS<sup>54</sup> es un ambicioso proyecto de fiscalidad internacional, puesto en marcha en el año 2013. Liderado por la OCDE el G20, también ha contado con la colaboración de algunos de los principales países emergentes (BRICS). El Plan pretende acabar con la erosión bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones, a través de la supresión de las lagunas y desajustes de la legislación fiscal internacional así como de los sistemas tributarios nacionales; que las multinacionales aprovechan para pagar escasos (e incluso nulos) impuestos.

El Plan se vertebra en torno a 15 acciones, entre las que destacan las siguientes líneas de actuación fundamentales: *“dotar de coherencia a aquellas normas de Derecho interno que abordan actividades transfronterizas; reforzar las exigencias de actividad sustancial en los actuales estándares internacionales para así establecer la conexión entre los tributos y el lugar de realización de las actividades económicas y de*

---

<sup>54</sup> Por sus siglas en inglés: *Base Erosion and Profit Shifting Project*.

*creación de valor y; mejorar la transparencia y seguridad jurídica para empresas y administraciones<sup>55</sup>”.*

La Acción 5, que aborda la problemática de los *tax rulings*, tiene por título “*Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*”. En 2014, el *Foro sobre prácticas fiscales perniciosas* (o Foro en adelante) presentó un primer informe. Un año más tarde, sería sustituido por el informe final, que contempla 6 categorías de *rulings* en las que la ausencia de intercambio de información podría dar lugar a prácticas fiscales perniciosas: “(i) *acuerdos relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferenciales; (ii) acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia (APA) de carácter unilateral y transfronterizo u otros acuerdos fiscales unilaterales en el mismo ámbito; (iii) acuerdos concediendo un ajuste a la baja de los beneficios; (iv) acuerdos relativos a establecimientos permanentes (EP); (v) acuerdos en materia de sociedades «canalizadoras de rentas»; y (vi) cualquier otro tipo de acuerdos que el Foro considere en el futuro que podrían conllevar un riesgo de prácticas elusivas.*”

Hay que tener en cuenta que las disposiciones propuestas por la OCDE no son un instrumento jurídico vinculante, sino que forman parte del denominado “*soft law*”. No obstante, se espera que los Estados incorporen las disposiciones a sus legislaciones internas. La Unión Europea, por su parte ha publicado recientemente una comunicación titulada “*Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea<sup>56</sup>*” que busca señalar cómo podrían implementarse las medidas BEPS dentro de la Unión, y el nuevo paquete de medidas contra la elusión del IS de enero de 2016.

Sin embargo, hay autores que no creen que el proyecto pueda abordar los cambios que necesita la fiscalidad internacional, ya que no revisa las estructuras fiscales existentes (que datan de comienzos del siglo XX), algo necesario para una parte

---

<sup>55</sup> OECD (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207819-es>

<sup>56</sup> La Comunicación está disponible en: [http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e1fd1b0-15b7-11e5-a342-01aa75ed71a1.0013.01/DOC\\_1&format=PDF](http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e1fd1b0-15b7-11e5-a342-01aa75ed71a1.0013.01/DOC_1&format=PDF).

de la doctrina<sup>57</sup>. Habrá que esperar algún tiempo para comprobar si realmente BEPS consiguiera implementar reformas de gran calado.

## 9. ALGUNOS CASOS RECIENTES.

En junio de 2013, con el español Joaquín Almunia como comisionario de Competencia, se comenzaron a investigar las resoluciones fiscales emitidas por algunos Estados miembros. En noviembre de 2014, fecha en que el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ por sus siglas en inglés), sacó a la luz el que sería llamado el escándalo *LuxLeaks*<sup>58</sup>, la opinión pública tomó conciencia de las prácticas de las autoridades fiscales luxemburguesas. Se reveló que se habían firmado, al menos, 548 resoluciones fiscales con más de 350 empresas de todo el mundo (entre los años 2003 y 2011), que reducían notablemente la carga fiscal del Impuesto de Sociedades.

Un mes más tarde, en diciembre de 2014 la Comisión extendió la solicitud de información con respecto a las prácticas de los *rulings* fiscales a todos ellos. En la nota de prensa que anunciaba la decisión de verificar la compatibilidad de los acuerdos fiscales en vigor con la normativa comunitaria de las ayudas de estado, la Comisión expresaba su preocupación por la planificación fiscal agresiva que algunas multinacionales venían realizando, y manifestaba la voluntad de eliminar dichas prácticas perniciosas, con vistas a asegurar un escenario en el que prime la igualdad de condiciones.

En junio del 2014 la Comisión abrió tres investigaciones exhaustivas con respecto a tres multinacionales: Apple en Irlanda, Starbucks en Holanda, y Fiat Finance and Trade en Luxemburgo. El 21 de octubre del 2015 la Comisión concluyó las dos últimas arrojando una decisión negativa y ordenando la recuperación. En el marco de

---

<sup>57</sup> Vase Devereux, M. P. y VELLA, J.: “Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?” en *Fiscal Studies, Oxford Legal Studies Research*, Núm. 88, 2014.

<sup>58</sup> Información disponible en: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>.

estas dos investigaciones se utilizó por primera vez herramienta de solicitud de información a los Estados miembros en virtud del Reglamento 734/2013 del Consejo<sup>59</sup>.

Actualmente la Comisión lleva a cabo otras tres investigaciones que plantean problemas en relación con *tax rulings* firmados por Estados miembros y empresas multinacionales: Apple en Irlanda, y Amazon y McDonald's en Luxemburgo.

A continuación se detallan algunas de las investigaciones citadas anteriormente, bien en curso o ya concluidas. Sin ánimo de realizar un análisis exhaustivo, estos casos ilustran el modo en que las grandes corporaciones se valen de las resoluciones fiscales acordadas con las autoridades tributarias de los Estados miembros con el fin de aminorar su carga fiscal. La información recogida se basa en las versiones no confidenciales de notificaciones y notas de prensa que publica la Comisión Europea, y que se pueden consultar en la página web de Competencia de la Comisión<sup>60</sup>.

### **9.1. Régimen fiscal belga de beneficios extraordinarios<sup>61</sup>.**

La Comisión venía investigando desde febrero de 2015, el régimen fiscal belga de "beneficios extraordinarios", cuya conclusión ha tenido lugar el 11 de enero de 2016, declarando su ilegalidad con respecto a la normativa europea. De acuerdo con los datos aportados por Bélgica, al amparo de esta normativa se firmaron 54 *rulings*, con 47 compañías distintas.

El régimen, fue introducido por una modificación del artículo 185, apartado 2, letra b), del "*Code des Impôts sur les Revenus/Wetboek Inkomstenbelastingen*" (Código relativo al impuesto sobre la renta) o CIR92, realizada el 21 de junio de 2004<sup>62</sup>, que introducía nuevas reglas fiscales de las que se beneficiarían las empresas asociadas a un grupo multinacional en sus operaciones transfronterizas.

---

<sup>59</sup> Si la Comisión considera insuficiente la información aportada por el Estado, podrá solicitar a otra empresa (incluida la empresa beneficiaria o sus competidores) o asociación de empresas que facilite toda la información de mercado necesaria para poder completar su evaluación de la medida en cuestión.

<sup>60</sup> [http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy\\_area\\_id=3](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3)

<sup>61</sup> La versión no confidencial ha sido publicada con el número de asunto SA.37667. Se encuentra disponible en: [http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_37667](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_37667)

<sup>62</sup> La ley entró en vigor el 19 de julio del mismo año.

Aunque la ley del impuesto de sociedades belga establece que las compañías tributan sobre la base de los beneficios registrados por sus actividades en Bélgica<sup>63</sup>, la nueva enmienda permitía la reducción de la base impositiva de las corporaciones, por presuntos “beneficios extraordinarios” que obtenían estas empresas por formar parte de un grupo multinacional (por ejemplo, por la consecución de sinergias y economías de escala, o por beneficiarse de la reputación del grupo). Para ello, se establecía un procedimiento de autorización previa obligatoria<sup>64</sup>, mediante resoluciones fiscales, cuya validez solía ser de cuatro años con posibilidad de renovación. Estos *tax rulings*, permitían a las multinacionales la reducción sistemática de las bases imponibles (entre un 50% y 90%), mediante el uso incorrecto de métodos de cálculo de los precios de transferencia.

Como ya se ha especificado, si las modificaciones que prevé la legislación fiscal no son de aplicación general (se aplican exclusivamente a determinadas empresas) debe considerarse como una excepción al marco común. Se considerará que otorga una ventaja selectiva cuando se produce una diferenciación entre operadores que se hallen en una situación fáctica y jurídica comparable. Asimismo, esta medida será ilegal cuando no quede justificada a la luz de los principios básicos o rectores de su sistema fiscal.

En el presente caso, la Comisión estima que este régimen ha supuesto una excepción de la práctica habitual con arreglo a las normas del impuesto de sociedades belga. Esto es debido a que las empresas independientes o que no operaban en mercados transfronterizos no tenían opción de realizar dichas disminuciones impositivas, y si tributaban por la totalidad de sus beneficios reales (tomando como marco de referencia el artículo 185, párrafo 1 del CIR92).

La medida también supone una vulneración al principio de plena competencia, del que Bélgica realiza una “lectura inapropiada y excesivamente favorable”, ya que “aun suponiendo que una multinacional genere unos beneficios extraordinarios, según

---

<sup>63</sup> Véase el artículo 185, párrafo 1 del CIR92 que establece que las sociedades tributan por la cantidad total de los beneficios, incluidos los dividendos distribuidos.

<sup>64</sup> El procedimiento estaba establecido en el art. 4 de la Ley de 21 de junio de 2004, que disponía que el Servicio de Resoluciones Anticipadas (Service des Décisions Anticipées), era el responsable de autorizar la aplicación del art. 185 párrafo 2 del CIR92.

este principio, dichos beneficios se repartirían entre el grupo empresarial de manera que reflejara la realidad económica y estarían sujetos a impuestos allí donde se generaran”. Con todo, estas reducciones se realizaban unilateralmente sin tener en cuenta si era o no objeto de tributación en otras jurisdicciones.

Bélgica esgrime que las deducciones realizadas resultan pertinentes para eliminar la doble imposición, argumento que la Comisión rechaza aduciendo que “las autoridades belgas no parecen exigir a los solicitantes que demuestren que los beneficios exonerados en Bélgica ya están incluidos en los beneficios de otra sociedad”, ni tan si quiera que se encuentren en riesgo de doble imposición. Por lo tanto, el régimen no solo no evitaba la doble imposición, sino que causaba que cuantiosos beneficios imponibles no fueran gravados en ninguna jurisdicción.

Como resultado de los argumentos anteriormente descritos, la Comisión considera que los ajustes unilaterales a la baja realizados bajo esta normativa constituyen un régimen de ayudas<sup>65</sup>. La decisión obliga a Bélgica a dejar de aplicar el régimen (su concesión a nuevas empresas quedó interrumpida al comienzo de la investigación, sin embargo los *tax rulings* expedidos con anterioridad continuaron en vigor), así como la recuperación total de los impuestos que dejó de percibir.

La determinación de la cuantía y la concreción de las empresas que se han beneficiado también corresponde a las autoridades belgas, que tendrán que asegurar la supresión de la ventaja ilegal de la que han disfrutado los beneficiarios del régimen y restablecer la competencia leal. La Comisión estima que al menos hay 35 corporaciones favorecidas ilegalmente, y que el importe a recaudar ronda los 700 millones de euros en total.

## **9.2. McDonald's en Luxemburgo.**

El 3 de diciembre de 2015 la Comisión inició una investigación en profundidad sobre el trato fiscal recibido por la cadena de hamburguesas McDonald's por parte de

---

<sup>65</sup> Véase el artículo 1, d) del Reglamento 659/1999 que define régimen de ayudas como: “*el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales, así como todo dispositivo con arreglo al cual pueda concederse ayuda, no vinculada a un proyecto específico, a una o varias empresas por un período indefinido o por un importe ilimitado*”.

las autoridades del Gran Ducado. Aunque la versión no confidencial todavía no es pública<sup>66</sup>, hay numerosos indicios de que dos *tax rulings* concedidos a la compañía posibilitaron a la misma no pagar impuestos por los cánones originados en Europa y en Rusia desde el año 2009 (fecha en que se firmó la resolución fiscal).

Los datos ofrecidos por la investigación preliminar apuntan que se derogaron *“de manera selectiva las disposiciones contenidas en su legislación tributaria nacional y en el Convenio en materia de doble imposición entre Luxemburgo y EE.UU., concediendo de este modo a McDonald's una ventaja de la que no gozaron empresas que se encontraban en una situación de hecho y de derecho comparable”*.

El primer *tax ruling* (que data de marzo de 2009), exime a McDonald's Europe Franchising (que cobra los cánones de los restaurantes franquiciados como derechos de marca y demás servicios asociados) de pagar impuestos en Luxemburgo. La estructura fiscal cuenta con dos sucursales más: una en Estados Unidos (que carece de actividad real), y otra en Suiza (que cobra ciertos derechos de franquicia, aunque su actividad es muy limitada). La primera resolución eximía del pago del impuesto de sociedades a McDonald's en Luxemburgo, partiendo de la premisa que los beneficios tributaban en EE.UU.<sup>67</sup>, y el último país quedaba obligado a demostrarlo. Sin embargo, los beneficios no eran objeto de imposición, ya que bajo la legislación estadounidense, McDonald's no tenía ninguna presencia fiscal en ese país.

Un segundo acuerdo fiscal (en septiembre de 2009), dispensaba a la cadena del deber de justificar que los beneficios obtenidos por los cánones eran sometidos a doble imposición. Por lo que, desde el año 2009 (siempre según la investigación preliminar de la Comisión), la práctica totalidad de estos beneficios quedaron sujetos a una doble no imposición.

---

<sup>66</sup> La Comisión la publicará con el número de asunto SA.38945 en el Registro de Ayudas Estatales del sitio web de la DG de Competencia una vez hayan resuelto las cuestiones de confidencialidad.

<sup>67</sup> La resolución justificaba este presupuesto aludiendo al Convenio de Doble Imposición ente EE.UU. y Luxemburgo.

Las alegaciones de McDonald's se basan en el concepto de establecimiento permanente<sup>68</sup> para eximir su responsabilidad, aduciendo que *“las autoridades luxemburguesas eximieron los beneficios de tributación en Luxemburgo, a pesar de tener conocimiento de que, en realidad, no estaban siendo sometidos a imposición en los Estados Unidos”*.

La Comisión calcula que solo el montante de impuestos eludidos en el ejercicio del año 2013 se eleva a más 250 millones de euros. El informe *Unhappy Meal*<sup>69</sup>, elaborado por organizaciones sindicales europeas y americanas, estima que la cantidad de ahorro fiscal en un billón de euros, por lo que si se arrojase una decisión negativa del asunto la compañía de comida rápida quedaría obligada a pagar cuantiosas cantidades en concepto de recuperación de ayuda estatal ilegal.

### 9.3. Fiat Finance and Trade (FFT) en Luxemburgo<sup>70</sup>.

El 3 de septiembre de 2012 las autoridades luxemburguesas concedieron un *tax ruling* a Fiat Finance and Trade (FFT en adelante), filial que proporciona servicios financieros y de tesorería a las demás compañías del grupo. El acuerdo, validaba un informe elaborado por KPMG en el que se hacía un análisis del modo de calcular los precios de transparencia (o APA).

De acuerdo con el *ruling*, el mismo sería válido durante 5 años. No obstante, si los hechos o circunstancias descritos en la solicitud fueran incorrectos o inexactos, los elementos clave de las transacciones reales difirieran de los de la realidad, o no fuera compatible con el derecho nacional o internacional, el APA dejaría de estar en vigor.

En el acuerdo, los precios de transferencia se determinaban según el método del margen neto o TNMM (*Transactional Net Margin Method*)<sup>71</sup>. A pesar de recomendar otros métodos que se aproximarían más a las condiciones pactadas entre

<sup>68</sup> El apartado 1 del artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE definen establecimiento permanente como: *“cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa”*.

<sup>69</sup> Disponible en: [http://www.notaxfraud.eu/sites/default/files/reports/esUNHAPPYMEAL\\_final.pdf](http://www.notaxfraud.eu/sites/default/files/reports/esUNHAPPYMEAL_final.pdf).

<sup>70</sup> La versión pública de la decisión ha sido publicada por la Comisión bajo la referencia SA.38375. Está disponible en: [http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_38375](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38375)

<sup>71</sup> Que compara un margen neto fijado en base a un denominador apropiado que obtiene una empresa en el marco de una operación vinculada con el margen neto fijado en base al mismo denominador obtenido en el marco de una operación no vinculada.

operadores independientes<sup>72</sup>, la Comisión, opinó que si bien el método es legítimo, reducía la base imponible a través de una serie de “*hipótesis y ajustes a la baja sin justificación económica*”, que realizaban un cálculo de capital mucho menor al real de la empresa.

La remuneración de la financiación que concedía FFT, se realizaba a un valor muy por debajo del precio de mercado, que además, estaba gravado a tipos muy bajos en Luxemburgo. Para ello, se utilizaba un método “*artificial y sumamente complejo*”, que no satisface el principio de plena competencia, y concede a FFT una ventaja a través de recursos estatales (que disminuía la carga fiscal de la compañía en Luxemburgo), de manera selectiva (pues se desviaba de la práctica común que se aplicaban a empresas en condiciones similares de hecho y de derecho). Además distorsionaba la competencia ya que el grupo Fiat opera en numerosos países, y no quedaba justificado bajo ninguna excepción prevista en el artículo 107 del TFUE.

Por todo lo anterior, la Comisión dictó una decisión negativa con orden de recuperación, estimando que el importe a devolver por la compañía automovilística ascendía a 20 o 30 millones de euros, aunque el cálculo corresponde a las autoridades luxemburguesas. Se estima que durante el periodo de tiempo en el que el *tax ruling* estuvo en vigor, la compañía FFT tributó por el 1% de sus beneficios reales.

#### **9.4. Starbucks en Holanda<sup>73</sup>.**

En abril de 2008, la administración fiscal neerlandesa firmó dos APAs con Starbucks Coffee BV y Starbucks Manufacturing BV (de ahora en adelante, SMBV). La investigación de la Comisión afectó exclusivamente al acordado con la última empresa, aunque ambas entidades forman una unidad fiscal y tributan conjuntamente bajo las leyes holandesas.

SMBV, con sede en los Países Bajos, es la única empresa de torrefacción del grupo Starbucks. Su función es vender y distribuir el café tostado y otros productos relacionados con el café a establecimientos de la marca en Europa, Oriente Medio y

<sup>72</sup> En particular hace referencia al método de precio comparable no controlado o CUP por sus siglas inglesas (Comparable Uncontrolled Price).

<sup>73</sup> La versión no confidencial de la decisión ha sido publicada con la referencia SA.38374 y está disponible en: [http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_38374](http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38374)

África. Esta empresa “*paga un canon muy sustancial a Alki (sociedad del grupo con sede en el Reino Unido) por la utilización de conocimientos técnicos en materia de torrefacción de café*”<sup>74</sup>.

De acuerdo con el párrafo 6.16 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, un canon será normalmente un pago basado en la producción o ventas del usuario, y en circunstancias excepcionales, en los beneficios. Sin embargo, en este caso, el pago no estaba basado en ninguno de los anteriores casos, y además la cantidad pagada variaba cada año considerablemente. Es poco probable que un operador independiente hubiese aceptado el pago de un canon tan variable.

Además, SMBV era la única empresa del grupo Starbucks que pagaba el canon, los torrefactores independientes a los que se externaliza el proceso tampoco estaban obligados a pagar por este concepto. La Comisión determinó que el pago de este canon carecía a todas luces de justificación, ya que no estaba en concordancia con los principios internacionales establecidos por la OCDE, ni con el marco general holandés<sup>75</sup>.

De esta manera, una gran cantidad de beneficios imposables se trasladaban a Alki, que no tiene obligación de tributar en el Reino Unido, y por tanto, quedaban sujetos a una doble no imposición. Otro de los métodos que realizaba la multinacional con el fin de erosionar su base imponible era el pago excesivamente elevado por granos de café verde a Starbucks Coffee Trading SARL, con sede en Suiza. El informe realizado por la Comisión demuestra que este precio se triplicó desde el año 2011.

En síntesis, el método que suscribió Holanda al firmar el *tax ruling* propuesto por Starbucks, permitía a la sociedad la no tributación por sus beneficios reales, sin justificación económica válida y a través de un acuerdo que no obedecía las condiciones reales de mercado. Lo se traduce en una ventaja selectiva para la multinacional, que no es compatible con el mercado europeo, ya que distorsiona la competencia. La Comisión dictó una decisión negativa, con orden de recuperación.

---

<sup>74</sup>Comisión Europea. Comunicado de prensa IP/15/5880. Disponible en: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_es.htm)

<sup>75</sup>De acuerdo con el artículo 8b de la Ley del Impuesto de Sociedades holandesa (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*), las transacciones entre partes relacionadas deberán respetar el principio de plena competencia.

Aunque todavía se desconoce la cantidad exacta a pagar por la compañía, se calcula que oscila entre 20 y 30 millones de euros. Se calcula que bajo *tax ruling* a SMBV, la compañía tributó en torno al 2,5% del Impuesto de Sociedades en Holanda sobre sus beneficios reales (sobre la cifra relativa a la empresa torrefactora, no a las actividades mundiales de Starbucks).

## **10.CONCLUSIONES.**

En principio, los *tax rulings* fueron concebidos como un elemento que aportase seguridad jurídica tanto a los contribuyentes como a las Administraciones tributarias. Las legislaciones fiscales resultan a menudo excesivamente complejas y divergentes entre países, por lo que la aplicación de una legislación en un caso concreto puede llegar a generar gran incertidumbre tanto en los futuros inversores como en los obligados tributarios.

Asimismo, la aplicación concreta de una norma puede dar lugar a diversas interpretaciones, especialmente en operaciones complejas, cada vez más numerosas en una economía que tiende constantemente a una mayor globalización y digitalización. Por ello, la función de clarificación de las normas tributarias que cumplen los *tax rulings*, puede llevar a la mejora del clima de inversión en un determinado Estado miembro, así como a evitar posibles futuros litigios entre las autoridades fiscales y los administrados.

Sin embargo, las prácticas irregulares por parte de algunas autoridades tributarias y las multinacionales, han supuesto un perjuicio para los demás competidores (que no están en igualdad de condiciones con las grandes corporaciones); un fuerte menoscabo para las arcas estatales, que ven reducidos sus ingresos; y para los contribuyentes, que soportan mayor carga fiscal debido a ese traslado de beneficio a otras jurisdicciones.

La concesión de beneficios fiscales discrecionales a grandes corporaciones, genera fuertes distorsiones en la competitividad, favoreciendo a los actores a los que se otorgan y excluyendo la posibilidad de que otras empresas más pequeñas, puedan

actuar bajo las mismas condiciones. Considerado además, las políticas que normalmente realizan los Estados de ayudas a las PYMES, resulta contraproducente el desmesurado lucro que obtienen ciertas empresas, e incongruente con el principio de equidad que asumen la mayoría de los sistemas tributarios.

De esta forma, y a raíz del ya nombrado escándalo “*LuxLeaks*” se ha generado un debate entre la certeza jurídica que aportan los *rulings*, y el perjuicio que suponen en la competencia; años atrás sólo cuestionado por la comunidad académica, y en el que recientemente ha entrado el público y los sectores no gubernamentales.

El riesgo de que las empresas negocien sus propias condiciones de tributación, implica que busquen la manera más favorable de pagar impuestos, muchas veces eludiéndolos o tributando a tipos irrisorios. En este sentido, ¿qué debería primar al reflexionar sobre la polémica que plantean, la seguridad jurídica que proporcionan o el riesgo de que un uso indebido pueda dar lugar a la erosión de bases imponibles de las empresas y una competencia desleal en el mercado?

En el informe sobre resoluciones fiscales encargado por la Comisión Especial vigente en la Unión Europea para abordar el tratamiento de estas prácticas fiscales se dice que no deberían beneficiar a un contribuyente, *“sino que, en igualdad de condiciones, deben tener el mismo efecto que la aplicación ex post de las disposiciones fiscales subyacentes”*.

También incluye sugerencias que deberían considerarse en un futuro cercano. Por ejemplo, son los países los que permiten la elusión fiscal de las grandes empresas al firmar *tax rulings* que reducen su base imponible al mínimo. Por lo que una vez declarada la ayuda ilegal, resulta algo incoherente que los beneficios de la recuperación sean exclusivamente para los Estados que han posibilitado la conducta anticompetitiva, y no para las jurisdicciones perjudicadas.

En conclusión, la competencia fiscal entre los distintos países es legítima, si bien, hay que asegurar la consolidación de un marco jurídico que fomente la competitividad en igualdad de condiciones para todas las empresas y jurisdicciones.

Por ser un tema de preocupación actual, numerosas iniciativas se están poniendo en marcha para lograr una fiscalidad justa y equitativa. No obstante, estas medidas no

pueden ser unilaterales, resulta imprescindible en este campo la cooperación internacional. En los próximos años se conocerá el resultado de las medidas en camino, y si hay otras venideras que realmente consigan calar en los sistemas tributarios, logrando el objetivo de evitar la elusión de impuestos por parte de las grandes corporaciones.

## 11. BIBLIOGRAFÍA.

BENEYTO PÉREZ, J.M. y MAILLO GONZÁLEZ-ORÚS, J.: *Tratado de Derecho de la Competencia*, Ed. Bosch, 1ª edición, 2005, tomo 2, pág. 1222.

BENEYTO PÉREZ, J.M. y MAILLO GONZÁLEZ-ORÚS, J.: *Tratado de Derecho de la Competencia*, Ed. Bosch, 1ª edición, 2005, tomo 2, PÁG. 1264.

BRAUN, J. WEICHENRIEDER, A. J.: “Does Exchange of Information between Tax Authorities Influence Multinationals’ Use of Tax Havens?” en *SAFE Working Paper*, Núm. 89, 2015. En [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2573596](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2573596) (versión en inglés).

BUENDÍA SIERRA, J. L.: “*Tax rulings* y Ayudas de Estado: ¿Un instrumento válido contra la planificación fiscal agresiva?” en *Publicaciones Garrigues*, 2015. Disponible en: [http://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/tax-rulings-y-ayudas-de-estado-un-instrumento-valido-contr-la-planificacion-fiscal-agresiva](http://www.garrigues.com/es_ES/noticia/tax-rulings-y-ayudas-de-estado-un-instrumento-valido-contr-la-planificacion-fiscal-agresiva).

CASAVEDALL, J. D.: “El procedimiento interno de recuperación de ayudas de estado en materia tributaria”, en *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 12, 2015.

DE JUAN CASAVEDALL, J.: “El procedimiento interno de recuperación de ayudas de estado en materia tributaria”, en *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 12, 2015, págs. 3 y 4.

DEVEREUX, M. P. y VELLA, J.: “Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?” en *Fiscal Studies, Oxford Legal Studies Research*, Núm. 88, 2014.

Visto en: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2532933](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2532933)

FALCÓN Y TELLA, R.: “Hacia un nuevo concepto de ayuda de Estado, basado en el beneficio a <<determinadas empresas o producciones>> del mismo Estado, y no en los efectos sobre la competencia: las Decisiones del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm.22, 2014.

FERNÁNDEZ FARRERES, G.: “El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea.”, en *Cuadernos de estudios europeos*. Fundación Universidad Empresa, Ed. Civitas, Madrid, 1993.

FERNÁNDEZ ROZAS, J. C.: *Sistema del Comercio Internacional*, Ed. Civitas, 1ª edición, Madrid, 2001, págs. 72 y 73.

FERNÁNDEZ ROZAS, J.C., ARENAS GARCÍA, R., DE MIGUEL ASENSIO, P.A.: *Derecho de los Negocios Internacionales*, Ed. Iustel, 4ª edición, Madrid, 2013, pág. 148.

GARCÍA GUIJO, L.: “Las ayudas de estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones”, en *Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela*, 2012.

GRAS BALAGUER, C. y DE NAVASQÜES PÉREZ, B.: “Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia”, en *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, Colaboración 34/10. Volumen 11, 2010, pág. 173.

JORDÁN GALDUF, J. M.: *Economía de la Unión Europea*, Ed. Aranzadi, 5ª edición, Madrid, 2005, pág. 272.

MANZANO SILVA, E.: “Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, 2009.

MENÉNDEZ MORENO, A.: “La recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario (A propósito del nuevo Título VII de la LGT)” en *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 15, Ed. Aranzadi, 2015, pág. 3 y 4.

OCDE (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – Final Report*, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. <http://dx.doi.org/10.1789/9789264241190-en>

OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf>

ORENA DOMÍNGUEZ, A.: “Recuperación de ayudas de estado: procedimiento” en *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 19, 2013.

PÉREZ DE BERNABEU, B.: *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria Concepto y tratamiento*, Ed. Tirant lo Blanch, 1ª edición, Valencia, 2008.

PÉREZ RIVARÉS, J. A.: “Los efectos jurídicos de las Directrices de la Comisión Europea en materia de ayudas de Estado”, en *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, 2011.

PUYOL, A. y CALDERÓN, J. M.: “El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan “EU-BEPS” en el horizonte”, en Nota técnica, EY Abogados, 2015.

ROYUELA, A.: “Reforma de la Ley General Tributaria: las claves de la reforma”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 912, 2015.

SAMANIEGO, G.: “La noción de ayuda de Estado” en *Gaceta jurídica*, nº 212 marzo/abril 2001.

SOLER ROCH, M. J.: “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE”, en *Revista Quincena Fiscal*, Aranzadi nº 14, 2006, pág. 20.

VALLE GÁLVEZ, A.: “Las ayudas de Estado en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas” en RODRÍGUEZ IGLESIA, G.C. y LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*. Ed. Civitas. Madrid, 1993.

WOLFGANG SCHÖN: “Taxing Multinationals in Europe”, en *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, 2011-2012. Disponible

en: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2185282](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2185282) en su versión inglesa.