



CEU

# FISCALIDAD INTERNACIONAL Y DERECHO COMUNITARIO CUESTIONES DE ACTUALIDAD

Dra. Marta Villar Ezcurra

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad San Pablo CEU - 17 Diciembre 2015

# ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN. CUESTIONES DE ACTUALIDAD
2. RÉGIMEN UE DE AYUDAS DE ESTADO
3. IMPULSO DEL CÓDIGO DE CONDUCTA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS
4. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO
5. CASOS DE INTERÉS
6. CONCLUSIONES

# 1. INTRODUCCIÓN - CUESTIONES DE ACTUALIDAD

- BEPS, PLANIFICACIONES FISCALES, PRECIOS DE TRANSFERENCIA, CASOS STARBUCKS, APPLE, FIAT, etc.
- CDI ESPAÑA-FINLANDIA RENEGOCIADO
- UE: PLAN DE ACCIÓN PARA REFORZAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE (2012) SEMESTRE EUROPEO, *TAXATION TRENDS REPORTS* (2015), etc.
- DVA INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN (15.12.2015 - criterios OCDE)
- CAMBIO CLIMÁTICO: ACUERDO COP21 (China y EE.UU.//Países escandinavos y africanos)
- AYUDAS DE ESTADO UE
  - ✓ BORRADOR DE COMUNICACIÓN SOBRE EL CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO
  - ✓ **STJUE 17 DIC 2015 SOBRE EL TAX LEASE**

## 2. RÉGIMEN UE DE AYUDAS DE ESTADO

- NECESIDAD DE CONTROL SOBRE LAS AYUDAS
- RÉGIMEN FLEXIBLE EN EL SISTEMA JURÍDICO UE
- NORMATIVA:
  - ✓ **DERECHO ORIGINARIO**: NORMAS DE LOS TRATADOS
  - ✓ **DERECHO DERIVADO**: REGLAMENTOS Y DECISIONES
  - ✓ **SOFT LAW**: COMUNICACIONES DE LA COMISIÓN
- APLICACIÓN POR LA COMISIÓN: DECISIONES
- JURISPRUDENCIA: CASOS “REFERENCIA” (Gibraltar, British Aggregates, etc.) Y SIGNIFICATIVOS PARA ESPAÑA (FCF, TAX LEASE)

# NORMAS SUSTANTIVAS 107-109 TFUE (ex. 87-89 TCE)

## ➤ **REGLA GENERAL: INCOMPATIBILIDAD CON EL MI** (107.1 TFUE)

“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 (FORMA FISCAL), que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones (SELECTIVIDAD)”

## ➤ **COMPATIBILIDAD POR EXCEPCIONES DE IURE** (107.2 TFUE)

Ayudas sociales a consumidores individuales – compensación por desastres naturales - ayudas regionales para la RFA (revisión en 5 años)

## ➤ **COMPATIBILIDAD POSIBLE** (107.3 TFUE)

Ayudas regionales (condicionadas) - proyecto imp. de interés europeo – grave perturbación económica - sectoriales y regionales (condicionadas) - culturales y de conservación del patrimonio – categorías por decisión del Consejo



# BORRADOR DE COMUNICACIÓN SOBRE LA NOCIÓN DE AYUDA DE ESTADO

- ESTE DOCUMENTO SUSTITUIRÁ CUALQUIER NOCIÓN CONTRARIA SOBRE EL CONCEPTO DE AE
- ELEMENTOS DEFINITORIOS:
  - EMPRESA BENEFICIARIA
  - IMPUTABILIDAD AL ESTADO
  - FINANCIACIÓN MEDIANTE FONDOS ESTATALES
  - CONCESIÓN DE VENTAJA
  - SELECTIVIDAD DE LA MEDIDA
  - FALSEAMIENTO E LA COMPETENCIA
  - AFECTACIÓN A LOS INTERCAMBIOS COMERCIALES ENTRE ESTADOS MIEMBROS

# NORMAS DE PROCEDIMIENTO

- **EXAMEN PERMANENTE DE LA COMISIÓN Y LOS EM (108 TFUE)**
- **PROCEDIMIENTO DE CONTROL CONTRADICTORIO (108.1.TFUE)**
  - ✓ La Comisión inicia el expediente
  - ✓ Observaciones del EEMM
  - ✓ Decisión de la Comisión
  - ✓ Cabe recurso ante el TJUE
- **OBLIGACIÓN DE INFORMAR AYUDAS NUEVAS O MODIFICACIÓN DE EXISTENTES (108.3 TFUE)**
  - ✓ Efecto directo
- **POSIBILIDAD DE REGLAMENTOS DE EXENCIÓN POR CATEGORÍAS (109 TFUE)**

# REGLAMENTOS

- REGLAMENTO 734/2013 - **PROCEDIMIENTO**
- REGLAMENTO 651/2014 (RGEN) **GENERAL DE EXENCIÓN POR CATEGORÍAS** (exención de notificación con umbrales)
- REGLAMENTO 994/98 - **AYUDAS HORIZONALES** (Ayudas regionales, de I+D+i, empleo, formación ...)
- REGLAMENTO 1998/2006 - **AYUDAS DE MINIMIS**. LÍMITE MÁXIMO DE AYUDAS 200.000 euros por empresa en un periodo de 3 ejercicios fiscales
- REGLAMENTO 2204/2002 - **AYUDAS AL EMPLEO**



# COMUNICACIONES Y DIRECTRICES DE LA COMISIÓN - *SOFT LAW*

- **AYUDAS ESPECÍFICAS:** COM. - medidas relacionadas con la **FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS** (1998)
- COM. - Directrices comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de **EMPRESAS EN CRISIS** (2004)
- DIRECTRICES - ayudas de Estado de **FINALIDAD REGIONAL** (2006)
- DIRECTRICES - ayudas estatales en materia de protección del **MEDIO AMBIENTE Y ENERGÍA** (2014)

### 3. IMPULSO DEL CÓDIGO DE CONDUCTA DE LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS

- **ORIGEN:** CONSEJO ECOFIN 1.12.1997
- **PAQUETE FISCAL** para luchar contra la competencia fiscal perniciosa
- **OBJETIVOS**
  - ✓ Reducción de distorsiones en el mercado interior
  - ✓ Evitar pérdidas de ingresos fiscales
  - ✓ Orientar estructuras fiscales al empleo
- **ASPECTOS PRIORITARIOS**
  - ✓ Tributación empresas
  - ✓ Tributación rentas del ahorro
  - ✓ Pagos transfronterizos de intereses y cánones
- **DESDE ENTONCES:** La acción de la Comisión se focaliza de forma intensa en las ayudas en forma fiscal

# CÓDIGO DE BUENA CONDUCTA Y AYUDAS DE ESTADO

- **ÁMBITO:** MEDIDAS POTENCIALMENTE PERNICIOSAS
- **CRITERIOS:** INFLUJO EN LA RADICACIÓN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL - NIVEL IMPOSITIVO INFERIOR AL HABITUAL
  - ✓ Ventajas sólo a no residentes
  - ✓ Ventajas aisladas de la economía nacional
  - ✓ Ventajas sin actividad económica real
  - ✓ Falta de transparencia de las medidas
- **AYUDAS:** “El presente código podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado sobre ayudas otorgadas por los estados” (Apdo. J)
- **UNA MEDIDA FISCAL PUEDE SER A LA VEZ AYUDA DE ESTADO Y MEDIDA FISCAL PERNICIOSA**

# LA COMUNICACIÓN SOBRE AYUDAS Y FISCALIDAD DIRECTA DE LAS EMPRESAS (I)

- **CONCEPTO DE AYUDA**

- ✓ Ventaja que aligera las cargas que gravan el presupuesto de la empresa (ap.9)
- ✓ Concedida por el Estado o mediante fondos públicos (apartado 10)
- ✓ Afecta a la competencia y a los intercambios (apartado 11)
- ✓ Carácter específico o selectivo de la medida (apartado 12)

- **DISTINCIÓN AYUDA ESTATAL Y MEDIDA GENERAL (ap.13-16)**

- **SELECTIVIDAD O ESPECIFICIDAD y CRITERIOS (ap.17-20)**

- ✓ Principal efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad
- ✓ Exclusivamente favorecer productos nacionales exportados
- ✓ Conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional
- ✓ Sólo a determinadas formas de empresa, funciones o tipos de producción

# LA COMUNICACIÓN SOBRE AYUDAS Y FISCALIDAD DIRECTA DE LAS EMPRESAS (II)

## COMPATIBILIDAD DE LA AYUDA CON EL MERCADO COMÚN

- La Comisión no puede autorizar medidas contrarias al TCE (EEE - TRIBUTOS INTERNOS - MEE - MNCC)
- La medida fiscal puede ser perniciosa conforme al Código de Conducta y a la vez ayuda de Estado
- *AYUDAS DE FUNCIONAMIENTO*: autorización excepcional. deben ser decrecientes y limitadas en el tiempo
- *AYUDAS REGIONALES*: autorización si son proporcionales y adecuadas a los objetivos buscados

# LA COMUNICACIÓN SOBRE AYUDAS Y FISCALIDAD DIRECTA DE LAS EMPRESAS (y III)

- **AYUDAS NUEVAS**

- ✓ Hay que notificarlas a la Comisión
- ✓ Si se ejecutan sin notificación se exigirá que el EM las recupere, salvo invocación de la confianza legítima
- ✓ Cuantía: comparar el impuesto pagado con el adeudado de no haberse aplicado la ayuda + intereses (tipo de ref. subvenciones)

- **AYUDAS EXISTENTES**

- ✓ Examen permanente de la Comisión
- ✓ Obligación de los EEMM de informar anualmente estimando pérdidas de ingresos

# 4. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN COMUNITARIO

- EL IMPORTANTE PAPEL DE LA COMISIÓN UE
  - ✓ Exclusividad en la declaración de compatibilidad/incompatibilidad
  
- EL PAPEL DEL TJUE
  - ✓ Máximo intérprete
  
- LA COLABORACIÓN JUDICIAL DE LOS EEMM:
  - ✓ **Comunicación** sobre cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en materia de ayudas de Estado (2009)

# EL TEST DE LOS “TRES PASOS”

## Los tres pasos clásicos del análisis

- DETERMINAR EL MARCO GENERAL DE IMPOSICIÓN
- LA DEROGACIÓN QUE SUPONE LA AYUDA
- JUSTIFICACIÓN POR LA NATURALEZA DEL SISTEMA

## Nuevas tendencias (*British Aggregates*, 2008, y *Gibraltar*, 2011)

- HACIA UN TEST DE NO DISCRIMINACIÓN
- SELECTIVIDAD Y VENTAJA: **LAS 2 CLAVES** (*Paint Graphos*, 2008, ap.79 AG)
- Y .. JUSTIFICACION POR LA NATURALEZA DEL SISTEMA (CON EVALUACIÓN DE LA NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD)

## Semejanza con la argumentación en el ámbito de las libertades comunitarias



## 5. CASOS DE INTERÉS

- **ZONA ESPECIAL CANARIA:** Ley 4/2006 que adapta el régimen a las decisiones de la Comisión
- **INCENTIVOS A LAS ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN**
  - ✓ 34 LIS (creación sucursales y EP en el extranjero, etc.) - 37 TR  
RDLVO 4/2004: Recomendación Comisión - Resolución DGT  
24.6.2006 ... y Ley 35/2006 de adaptación para 2007
- **INCENTIVOS REGIONALES (PAÍS VASCO)**
- **DEDUCIBILIDAD DEL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO**
- **EL PROBLEMA DEL *TAX LEASE***
- **CLUBS DE FÚTBOL PROFESIONAL ESPAÑOLES**
- **COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN Y COORDINACIÓN CON  
LOS TRIBUTOS AMBIENTALES**

# DEDUCIBILIDAD DEL FCF

## ➤ DECISIÓN DE LA COMISIÓN UE 28.10.2009:

- ✓ La ayuda es incompatible e ilegal
- ✓ Limitación temporal en la orden de recuperación: confianza legítima

## ➤ DECISIÓN DE LA COMISIÓN UE 12.1.2011:

- ✓ La ayuda es incompatible y orden de recuperación
- ✓ Excepción: obligación irrevocable + obstáculos jurídicos explícitos (China, India...)
- ✓ Confianza legítima (ap. 119, 201 y 210)

# FCF Y LA COMPLEJA SITUACIÓN PROCESAL

- **CRITERIOS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (CV 5615-12) y TEAC (26.6.2012) - DECISIÓN DE LA COMISIÓN UE 15.10.2014: LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA ES AYUDA ILEGAL**
- **SENTENCIA EL TRIBUNAL GENERAL 7.11.2014**
  - El TGUE ha entendido que la amortización del FCF para la adquisición de participaciones extranjeras **no constituye una AE** contraria al Derecho de la UE contradiciendo así lo dictaminado por la Comisión en la Decisión de 28.10. 2009 y de 12.1. 2011
  - La selectividad sólo debe apreciarse respecto del país afectado, es decir respecto de las empresas que invierten desde España (lo cual puede ser una diferencia importante respecto al ámbito de la LCC)
  - El favorecer la exportación de capitales a terceros países con incentivos fiscales no es AE

# EL PROBLEMA DEL *TAX LEASE* ASTILLEROS Y SIST. ARRENDAMIENTO FISCAL (I)

- DESCRIPCION DE LA MEDIDA: BENEFICIO FISCAL (2002)
  - EL SEAF: estructura jurídica y financiera
  - EL SEAF: estructura contractual
  - EL SEAF: estructura fiscal
    - Acumulación de los beneficios en la AIE (amortización anticipada y acelerada + exención de la plusvalía)
  - EL SEAF: MEDIDAS INDIVIDUALES
    - Amortización acelerada de activos arrendados (115.7 RIS)
    - Amortización anticipada de activos arrendados (115.11 LIS)
    - Tributación por tonelaje (desde 2002)
    - Artículo 50.3 RIS

# ASTILLEROS Y SISTEMA DE ARRENDAMIENTO FISCAL (II)

- **DECISIÓN DE LA COMISIÓN 17.7.2013**
  - **EXISTENCIA DE AYUDA** (ap. 83) Nueva (TT; AIE + INVERSORES no son operadores elegibles -Directrices marítimas-) - Ilegal (otras medidas)- Existente (amortización acelerada)
  - **SELECTIVIDAD TRANSFERENCIA DE RECURSOS ESTATALES Y DISTORSIÓN DE LA COMPETENCIA Y EFECTO EN EL COMERCIO**
  - **INCOMPATIBILIDAD POR VULNERACIÓN DE LOS ARTS. 34 (LCM) Y 56 (LCS) TFUE**
  - **ORDEN DE RECUPERACIÓN**
- **STJUE (TG as.ac. T-515/13 y T-719/13) 17.12.2015: ANULA LA DECISIÓN**
  - ✓ No hay ventaja selectiva (ap.179)
  - ✓ Las IAE no se beneficiaron (error de la COM), sólo los inversores (ap.180)
  - ✓ Insuficiente motivación (falseamiento competencia) (ap.208)
  - ✓ **Cabe recurso de casación ante el Tribunal de Justicia**

# ASTILLEROS Y SISTEMA DE ARRENDAMIENTO FISCAL (y III)

- **CONCLUSIÓN:** Existencia de ayuda (ap. 83)
  - ✓ **AYUDA NUEVA/ILEGAL/EXISTENTE**
    - Nueva (TT; AIE + INVERSORES no son operadores elegibles - Directrices marítimas-) - Ilegal (otras medidas)- Existente (amortización acelerada)
  - ✓ **INCOMPATIBILIDAD POR VULNERACIÓN DE LOS ARTS. 34 (LCM) Y 56 (LCS) TFUE**
  - ✓ **ORDEN DE RECUPERACIÓN**
- **STJUE (TG as.ac. T-515/13 y T-719/13) 17.12.2015: ANULA A DECISIÓN**
  - ✓ No hay ventaja selectiva (ap.179)
  - ✓ Las IAE no se beneficiaron (error de la COM), sólo los inversores (ap.180)
  - ✓ Insuficiente motivación (falseamiento competencia) (ap.208)
  - ✓ **Cabe recurso de casación ante el Tribunal de Justicia**

# CLUBS DE FÚTBOL PROFESIONAL ESPAÑOLES

- Financiación pública de algunos clubes de fútbol profesional españoles
- Se aplica el principio general del **inversor en una economía de mercado** (PIEM) y se considera que existe una ventaja que constituye ayuda de estado
- Descripción de la ayuda en forma fiscal:
  - Privilegios: Exención de la obligación general de transformarse en S.A. deportivas
  - Efecto: Disfrute de un tipo preferente del 25% en lugar de un 30% aplicable a las S.A. deportivas
  - REAL MADRID CF, BARCELONA CF, ATHLETIC CLUB BILBAO, CLUB ATLÉTICO OSASUNA

# IMPUESTOS AMBIENTALES Y RCE ANTE LOS ACUERDOS DEL CAMBIO CLIMÁTICO

## ¿SON MEDIDAS ALTERNATIVAS O COMPLEMENTARIAS?

El modelo UE pivota sobre el RCDE

- **FISCALIDAD ENERGÉTICO-AMBIENTAL:** Se basa en figuras tributarias con finalidad recaudatoria, de corrección ambiental, ahorro de energía y de captación de rentas asociadas
- **RCDE:** Su lógica económica es permitir que las reducciones de emisión de GEI necesarias para obtener un resultado medioambiental predeterminado se produzcan con el menor coste posible. Este régimen es una medida basada en el mercado que pretende estimular y a diferencia de un derecho, gravamen o tasa que grave el consumo de combustible (...) no pretende crear un ingreso en favor de los poderes públicos (TJUE 2011, C-366/10)



## 6. CONCLUSIONES

- EN FISCALIDAD INTERNACIONAL CONOCER EL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO ES FUNDAMENTAL
- **ALTO GRADO DE INDETERMINACIÓN DE LAS NORMAS UE SOBRE CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO**
- TENDENCIA EXPANSIVA EN LA APLICACIÓN A MEDIDAS FISCALES – GIRO DEL TJUE EN FCF Y TAX LEASE
- **ESPECIAL DIFICULTAD DEL CRITERIO DE SELECTIVIDAD**
- HACIA MÁS SIMPLIFICACIÓN Y MAYOR TRASPARENCIA
- ¿FUTURO UNIFICADOR PARA TODA AYUDA DE ESTADO?