

MADRID

Castellana, 216
28046 Madrid
Tel.: (34) 91 582 91 00

BARCELONA

Diagonal, 640 bis
08017 Barcelona
Tel.: (34) 93 415 74 00

BILBAO

Alameda Recalde, 36
48009 Bilbao
Tel.: (34) 94 415 70 15

MÁLAGA

Marqués de Larios, 3
29015 Málaga
Tel.: (34) 952 12 00 51

VALENCIA

Gran Vía Marqués
del Turia, 49
46005 Valencia
Tel.: (34) 96 351 38 35

VIGO

Colón, 36
36201 Vigo
Tel.: (34) 986 44 33 80

BRUSELAS

Avenue Louise, 267
1050 Bruselas
Tel.: (322) 231 12 20

LONDRES

Five Kings House
1 Queen Street Place
EC 4R 1QS Londres
Tel.: +44 (0) 20 7329 5407

LISBOA

Avenida da Liberdade, 131
1250-140 Lisboa
Tel.: (351) 213 408 600

LA DEDUCCIÓN FISCAL DEL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO DEL ARTÍCULO 12.5 TRLIS Y LAS DECISIONES DE LA COMISIÓN UE: CRÓNICA DE UN DESMANTELAMIENTO ANUNCIADO

Jose Manuel Calderón

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero Académico Gómez Acebo & Pombo*

Posiblemente, las disposiciones sobre Ayudas de Estado del Tratado de Funcionamiento de la UE (arts.107-109), junto a las reguladoras de las libertades comunitarias, constituyan uno de los condicionantes (jurídicos) que más incidencia poseen en la configuración de los sistemas tributarios de los Estados miembros de la UE. En particular, la aplicación que viene realizando la Comisión de estas disposiciones sobre ayudas de estado en el ámbito fiscal está reduciendo a la mínima expresión –o cuando menos está condicionando seriamente– el empleo de la política fiscal como instrumento de política económica. Un buen ejemplo de ello lo aporta el caso español donde en los últimos años se están desmantelando los principales incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa española como consecuencia de la aplicación de la prohibición comunitaria de ayudas de Estado, sin que se hayan adoptado medidas de “reemplazo”. Ocurrió en su día con las deducciones por actividades exportadoras y por implantación de empresas en el extranjero, y ahora (rectius, desde el 2009) le ha llegado el turno a la deducción fiscal del fondo de comercio financiero.

A través de esta nota tan solo pretendemos exponer de forma muy sucinta el estado actual de esta deducción fiscal a partir de las decisiones de la Comisión de 28 de octubre de 2009 y la recientemente adoptada el 13 de enero de 2011.

La Decisión de la Comisión de 2009: art.12.5 TRLIS ayuda de estado ilegal respecto de adquisiciones intra-comunitarias

Como se sabe, el 28 de octubre de 2009 (C(2009)8107), la Comisión UE adoptó una decisión sobre el procedimiento de investigación formal de ayudas de estado en relación con la amortización fiscal del fondo de comercio financiero. Tal decisión comunitaria establecía que tal medida constituía una ayuda de estado ilegal y por tanto incompatible con el (antiguo) Tratado CE (actualmente Tratado de Funcionamiento de la UE) ordenando su desmantelamiento o derogación respecto de adquisiciones de entidades no residentes (comunitarias) realizadas con posterioridad a 21 de diciembre de 2007 (fecha de publicación en DOUE del procedimiento de investigación formal). Por el contrario, aquellas entidades residentes que hubieran adquirido participaciones de entidades no residentes (comunitarias) con anterioridad a tal fecha podían seguir disfrutando de tal deducción fiscal (todo el periodo de amortización) en los términos previstos en el art.1.2 de la Decisión de la Comisión. Tal régimen “transitorio” se concedió en aplicación del principio de confianza legítima al existir declaraciones oficiales de miembros de la Comisión que venían manteniendo la compatibilidad comunitaria de la deducción fiscal española con la normativa de ayudas de estado europea.

La Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011 constituye la manifestación legislativa de esa obligación de cumplimiento con la decisión de la Comisión, ya anunciada a través de la Ley 2/2010 (Disp.Adicional). Así, el art.74 de la referida LPGE modifica el tenor del art.12.5 TRLIS en el sentido establecido en la decisión de la Comisión.

El Diario Oficial de la UE de 11 de enero de 2011 (DOUE L 7/48) publicó el texto completo de la decisión de la Comisión de 2009 sobre el artículo 12.5 TRLIS, aunque lo cierto es que tal decisión ya poseía efectos jurídicos desde su notificación al Estado español (arts. 288 y 297.2 TFUE). Y de hecho, el propio art.5.2 de la Decisión ya establecía que España garantizaría que tal Decisión se aplicara en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación. De acuerdo con tal decisión, España debía, por tanto, adoptar medidas legislativas (desmantelar la aplicación intracomunitaria de la deducción) y administrativas (adoptar medidas dirigidas a la recuperación de las ventajas disfrutadas por contribuyentes no cubiertos por el régimen transitorio derivado de la confianza legítima en la legalidad del incentivo fiscal). Tal recuperación se está llevando a cabo a través de procedimientos tributarios incoados por la Administración tributaria, de suerte que tal recuperación incluye la deducción fiscal aplicada y los intereses calculados con los parámetros definidos en las normas comunitarias, salvo que el importe total de la ayuda quedara dentro de los límites definidos en el Reglamento CE n.994/98.

El limbo fiscal de las adquisiciones extra-comunitarias

De acuerdo con la propia Decisión de 2009, el procedimiento de investigación formal de ayudas de estado seguía abierto frente a las adquisiciones de entidades no residentes extracomunitarias. Así, en los párrafos 115-119 de la decisión, la Comisión abría la puerta a una eventual compatibilidad de la medida (la amortización del fondo de comercio finan-

ciero) en relación con adquisiciones donde se ostentase la mayoría del capital social, considerando los obstáculos para realizar combinaciones de negocios transfronterizas (no comunitarias) en términos de neutralidad fiscal.

Por tanto, mientras se tramitaba esta suerte de pieza separada del procedimiento de investigación formal estas adquisiciones extra-comunitarias se argumentaba que los contribuyentes, en principio, podían seguir disfrutando del incentivo fiscal. Ahora bien, resultaba bastante claro que en el caso de que la Comisión se pronunciase finalmente en contra de la compatibilidad comunitaria de la aplicación extra-comunitaria del art.12.5 TRLIS, la ventaja resultante de la aplicación de tal deducción fiscal resultaría recuperable en relación con adquisiciones realizadas con posterioridad a 21 de diciembre de 2007.

La Decisión de la Comisión de 2011: art.12.5 TRLIS ayuda de estado ilegal respecto de adquisiciones extra-comunitarias, aunque con excepciones (poco claras)

Precisamente, un día después de la publicación en el DOUE de la decisión de 2009, la Comisión hizo pública una nota de prensa (12/01/2011, IP/11/26), a través de la cual da por cerrado el procedimiento de investigación formal de ayudas de Estado frente al art.12.5 TRLIS en relación con adquisiciones de participaciones de entidades no residentes extracomunitarias.

La Comisión UE considera que España no ha probado la existencia de obstáculos a las combinaciones transfronterizas de empresas que fundamentaran el mantenimiento de tal ventaja fiscal respecto de la adquisición de participaciones en entidades residentes de países terceros y, por tanto, parece adoptar una decisión simétrica a la adoptada en el año 2009 respecto de las adquisiciones de entidades residentes de Estados miembros UE. En tal sentido, "la Comisión solicita a España que derogue la disposición también en lo que hace referencia a las adquisiciones fuera de la UE y

que recupere las ayudas concedidas bajo este concepto desde el principio de la investigación de la UE en 2007, *con excepción de los países en los que se ha demostrado o se puede demostrar (India y China) la existencia de tales obstáculos (como por ejemplo, la prohibición de fusiones jurídicas transfronterizas)*”.

Es decir, la Comisión en 2011 requiere a España para que desmantele también esta deducción fiscal en lo que se refiere a las adquisiciones de entidades no residentes extra-comunitarias y recupere las ayudas concedidas o disfrutadas por las empresas en términos similares a los establecidos en la decisión de 2009, esto es, adquisiciones realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007 (fecha de inicio del procedimiento de investigación formal por la Comisión).

Con todo, la nota de prensa de la Comisión UE, aunque no resulta muy clara, parece excepcionar de la obligación de recuperación las adquisiciones de entidades residentes de países en los que se ha demostrado o se pueda demostrar (India y China) la existencia de tales obstáculos (como por ejemplo, la prohibición de fusiones jurídicas transfronterizas). Esta salvaguardia por vía de excepción deja abierta la posibilidad de aplicar en determinados casos la deducción por amortización del fondo de comercio financiero, aunque dada la forma tan vaga en que se expresa la Comisión en esta nota de prensa habrá que estar a los términos de la decisión para determinar su alcance. Tal decisión a fecha de hoy no se ha publicado ni se ha hecho público su texto completo, de suerte que esto último habitualmente tiene lugar en un plazo entre dos y cuatro meses.

Ciertamente, una adecuada valoración de esta segunda decisión de la Comisión requeriría examinar su texto completo. No obstante, de la nota de prensa puede aventurarse un escaso recorrido aplicativo a la deducción fiscal del fondo de comercio financiero, en relación con las adquisiciones extracomunitarias. De alguna forma, el art.12.5 TRLIS parece haber quedado contra las cuerdas, aunque la victoria de la Comisión no haya sido por K.O. Las consecuencias más inmediatas de esta segunda decisión, sin perjuicio de la batalla legal que se abre y de la suerte que puedan correr los recursos que se presenten frente a estas decisiones, resultan muy próximas a las resultantes de la decisión de 2009: reforma del art.12.5 TRLIS y medidas administrativas de recuperación de las ayudas.

Esta decisión de la Comisión, además de evidenciar el extraordinario impacto que posee el Derecho Comunitario sobre la configuración de los sistemas tributarios de los Estados miembros, pone de manifiesto la necesidad de adoptar medidas de “nueva generación” de apoyo a la internacionalización de la empresa española, que resistan un análisis comunitario y de compatibilidad con los tratados OMC. Es cierto que la normativa española prevé mecanismos que permiten un cierto margen de planificación fiscal de las inversiones en el exterior, pero si realmente queremos ser una “economía competitiva”, tales mecanismos deben aquilatarse, reforzarse con otros y articular medidas que garanticen mayores niveles de seguridad jurídica a las empresas que invierten en España o desde territorio español.