

LA PROBLEMÁTICA DEL TAX LEASE ESPAÑOL COMO AYUDA DE ESTADO

Javier MAROÑO ABOY

Licenciado en Derecho. Máster en Fiscalidad Internacional y Comunitaria. Universidad de Santiago de Compostela. Abogado

Recibido 03.06.2015 / Aceptado 26.06.2015

RESUMEN: El tributo, además de tener una indudable función recaudatoria, ejerce de forma no menos evidente una función incentivadora para la realización de determinadas actividades que se consideran positivas para el conjunto de la economía y de la sociedad.

Mediante el presente artículo se tratará de dar una visión global de los dos últimos sistemas de tributación de la construcción de buques que ha habido en España, tanto el actual, como el precedente declarado ilegal por la Comisión Europea, con el objetivo de comprender no solo su funcionamiento y estructura, sino también el motivo por el cual la Comisión consideró ilegal el anterior y mantiene que el nuevo sí es compatible.

Los dos puntos clave del trabajo son, por un lado, el conflicto del anterior *Tax Lease* español con el derecho de la Unión, así como el expediente que la Comisión Europea abrió y resolvió contra España, y, por otro lado, la creación del nuevo *Tax Lease*, el cual tiene el beneplácito tanto de la Comisión como del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y su evolución en el mercado de la construcción naval en el Estado español.

PALABRAS CLAVE: *Tax Lease*, Arrendamiento fiscal, *Tonnage Tax*, Buque, Ayuda de Estado, Impuesto sobre Sociedades, AIE, Unión Europea

RESUMO: O tributo, ademáis de ter unha indubidable función recadatoria, exerce de forma non menos evidente unha función incentivadora para a realización de determinadas actividades que se consideran positivas para o conxunto da economía e da sociedade.

Mediante o presente artigo tratarase de dar unha visión global dos dous últimos sistemas de financiamento da construción de buques que houbo en España, tanto o actual, coma o precedente declarado ilegal pola Comisión Europea, co obxectivo de comprender non só o seu funcionamento e estrutura, senón tamén o motivo polo cal a Comisión considerou ilegal o anterior e mantén que o novo si é compatible.

Os dous puntos clave do traballo son, por un lado, o conflito do anterior *Tax Lease* español co dereito da Unión, así como o expediente que a Comisión Europea abriu e resolveu contra España, e, por outro lado, a creación do novo *Tax Lease*, o cal ten o

beneficio tanto da Comisión como do Tribunal de Xustiza da Unión Europea, e a súa evolución no mercado da construción naval no Estado español.

PALABRAS CHAVE: *Tax Lease*-Arrendamento fiscal, *Tonnage Tax*, Buque, Axuda de Estado, Imposto sobre Sociedades, AIE, Unión Europea.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. AYUDAS DE ESTADO: BREVE REFERENCIA. 3. EL ANTIGUO TAX LEASE ESPAÑOL COMO AYUDA ILEGAL DE ESTADO. 3.1 Estructura contractual y tributaria. 3.2 El procedimiento de investigación del SEAF. 3.3. Decisión de la Comisión tras el proceso de investigación del SEAF. 4. LA LEGALIDAD DEL TAX LEASE VIGENTE. 4.1 Nueva regulación. 4.2 Compatibilidad con el Derecho de la Unión. 5. CONCLUSIÓN. 6. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

En el verano del año 2011 el sector naval español entró en crisis. La Comisión Europea estaba estudiando la compatibilidad del Sistema de Arrendamiento Fiscal Español (en adelante SEAF), más conocido como *Tax Lease*, vigente hasta el año 2012, con el Derecho de la Unión, y con ello se ponía en duda no solo todo el sistema que se venía utilizando hasta el momento, sino que también se tambaleaba la posibilidad de seguir aplicándose.

Tras años de escasa actividad en el sector, España ideó un sistema de financiación de buques muy atractivo, tanto para navieras como para inversores externos del sector. Dicho sistema de financiación todavía se hizo más atractivo al implementarse el régimen de Tributación de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje (más conocido como *Tonner Tax*), hasta el límite de que se obtenían contratos en detrimento de astilleros de otros Estados y, ahí, empezó el conflicto, ya que estos astilleros empezaron a denunciar ante la Comisión el régimen español.

En concreto, el detonante fue una denuncia del año 2010 en la cual se aportaba un estudio concreto elaborado por expertos tributarios describiendo el funcionamiento pormenorizado del sistema y sus efectos. Posteriormente, la Comisión decidió incoar el procedimiento de investigación formal sobre el SEAF mediante la "Decisión C (2011) 4494 final"¹. Finalmente el 17 de julio de 2013 la Comisión adoptó la decisión mediante

¹ Véase DO C 276 de 21.9.2011, p. 5.

la cual declara que el *Tax Lease* español constituía una ayuda de Estado (en adelante ADE) ilegal e incompatible con el Derecho Europeo².

Cabe destacar que el *Tax Lease* controvertido se ha derogado como consecuencia de la incoación del procedimiento de investigación y se adoptó una nueva regulación que sí tiene el visto bueno de la Comisión desde sus inicios³. Dicha regulación fue recogida en la Ley 16/2012 de 27 de diciembre⁴, y se plasmó en la nueva Ley del Impuesto de Sociedades 27/2014 de 27 de noviembre⁵, y es conocida como "*el nuevo Tax Lease*".

2. AYUDAS DE ESTADO: CONCEPTO Y REQUISITOS

No se puede comenzar el desarrollo del tema sin dar una breve noción sobre el régimen de prohibición de las Ayudas de Estado (el adelante ADE), ya que es básico para poder comprender el motivo por el cual la Comisión consideró al *antiguo Tax Lease* como incompatible con el derecho de la Unión, y por qué sostiene que el nuevo régimen sí es compatible.

Este régimen protector de la competencia se encuentra recogido fundamentalmente en los artículos 107 a 109 del TFUE⁶, si bien la regulación es muy amplia y está dispersa en una gran cantidad de normas y ha suscitado una gran atención doctrinal⁷.

² Decisión C (2013) 4426 final de la Comisión de 17.7.2013 en el asunto ayuda estatal SA.21233 C/2011, relativa al régimen aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero también conocidos como Sistema español de arrendamiento fiscal (en adelante Decisión C (2013) 4426 final).

³ Comunicado de prensa de la Comisión Europea de 20.11.2012 (IP/12/1241). "Ayudas Estatales. La Comisión autoriza un nuevo régimen español de amortización anticipado de bienes adquiridos mediante arrendamientos financieros".

⁴ Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptaron diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

⁵ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁶ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Diario Oficial de la Unión Europea de 30 de marzo de 2010, C 83/47.

⁷ Para un estudio más en profundidad sobre las ayudas de estado, que excedería las pretensiones de este artículo pueden verse a DE JUAN CASADEVALL, J., *Ayudas de Estado e imposición directa en la Unión Europea*, Aranzadi, SA, Navarra. 2011. GARCÍA GUIJO, L. "Las Ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones" en *Dereito: revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, nº 2/2012, pp. 97-127. KRONTHALER, M-A. & TZUBERY, Y., "The Estate Aid Provisions of the TFUE in Tax Matters", en MICHAEL LANG, et al. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation 3TH edition*, Ed.Spiramus. Wien, 2013, pp. 93-130. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. "El régimen jurídico de las Ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria", en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios*

Los preceptos reguladores no ofrecen una definición clara y precisa del concepto de ADE⁸, sino que tan solo facilitan una idea de qué debe entenderse por tal a partir de una serie de condiciones que una medida que otorga un Estado debe cumplir para considerarse ADE⁹ con las implicaciones que de ello se derivan (estar prohibida por el Tratado o, si se incluye en alguna de las excepciones¹⁰, ser compatible).

El TJUE ha declarado en reiteradas ocasiones que la calificación de una medida como ADE requiere el cumplimiento de todos los requisitos del artículo 107.1, es decir, tiene que concurrir una atribución de una ventaja patrimonial a las empresas beneficiarias, que sea una concesión por el Estado o mediante fondos estatales, que afecte a la competencia y a los intercambios entre Estados Miembros, y que la medida tenga carácter específico o selectivo¹¹.

En definitiva cabría definir la ayuda como una ventaja o beneficio que mejore la situación financiera de su destinatario¹². De esta manera, toda exención tributaria o beneficio de cualquier tipo, siempre que coloque a sus beneficiarios en una posición competitiva más favorable que al resto de los contribuyentes (que no disfrutan de este beneficio fiscal), en tanto que operen en el mismo ramo, sector o ámbito, puede constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior¹³.

Fiscales Internacionales y la Fiscalidad de la Unión Europea, Wolters Kluwer. MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., "El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión", en *Noticias de la Unión Europea*, nº 324/2012, Pág. 35-50. MARTÍNEZ LOZANO, J., "Los procedimientos de recuperación de las Ayudas de Estado. Los problemas que plantea la ejecución de la decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero", *IEF-Cuadernos de Formación*, nº 11/2010, pp.211-225.

⁸ Ver en este sentido a RUIZ ALMENDRAL, V. "Poder financiero foral y Unión Europea: Apunte de problemas pendientes", en Gordillo Pérez, L.I. *El poder normativo de Bizkaia en un contexto multinivel y transnacional*, Deusto Digital, Bilbao, 2012, p. 160.

⁹ En este sentido ver a DE JUAN CASADEVALL, J., *Ayudas de Estado e imposición directa en la Unión Europea*, Aranzadi, SA, Navarra. 2011, p. 90.

¹⁰ Dichas excepciones se encuentran reguladas en los artículos 107.2 y 107.3 del TFUE.

¹¹ Ver en este sentido a MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., "El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión", en *Noticias de la Unión Europea*, nº 324/2012, p. 38

¹² En este sentido ver a CRUCELGUI GÁRATE, J.L., "El control de las ayudas públicas en la Unión Europea", en *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, nº 61/2006, pág.139. Señala este autor que la noción de ayuda es amplia ya que acoge todo tipo de medida que suponga la obtención de un beneficio para una o varias empresas o sectores económicos con cargo a fondos públicos.

¹³ RUIZ ALMENDRAL, V. "Poder financiero foral y Unión Europea: Apunte de problemas pendientes", *cit.*, p. 160.

La vigilancia y control de las ADE para verificar su compatibilidad con el Tratado corresponde a la Comisión con la colaboración de los Estados¹⁴, de acuerdo con lo regulado en el artículo 108 TFUE, que establece que la Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados Miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados¹⁵.

La Comisión es, por tanto, la encargada de examinar la compatibilidad de las ayudas¹⁶, y dicho examen lo realiza no en cuanto a la forma, sino en cuanto a sus efectos. En el supuesto de que la Comisión declare una ayuda como incompatible con el Mercado Interior exigirá al Estado que la modifique o suprima. También puede suceder que dicha ayuda ya se esté aplicando, es decir, que el Estado no la haya notificado previamente y ya la hiciera efectiva, en cuyo caso la supresión de la misma implica que los beneficiarios tengan que devolverlas al Estado¹⁷.

3. EL ANTIGUO TAX LEASE ESPAÑOL COMO AYUDA ILEGAL DE ESTADO

Una vez realizada la aproximación al concepto de ADE y su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea debemos analizar con detalle el régimen del Sistema Español de Arrendamiento Fiscal (SEAF), más conocido como "*Tax Lease*", vigente hasta el 2012, examinando sus características para tratar de establecer y explicar el motivo por el cual la Comisión consideró declararlo como ADE incompatible, aplicándosele por tanto las consecuencias que el TFUE establece para estos casos.

3.1 Estructura contractual y tributaria

¹⁴ El deber de notificación a la Comisión de las ayudas adoptadas por los Estados, regulado en el artículo 108.3 TFUE¹⁴, no es más que un control previo mediante el cual se pretende que el Estado Miembro no ejecute las ayudas sin que antes la Comisión se pronuncie sobre ellas.

¹⁵ Procedimiento de control regulado en el Reglamento (CE) 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE. En adelante Reglamento (CE) 659/1999 del Consejo.

¹⁶ 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. *Diario Oficial n° C 384 de 10/12/1998* párrafos 34-36.

¹⁷ Son los beneficiarios, o en otros términos, las empresas que las han disfrutado efectivamente, los que tienen que devolver las ayudas más en su caso los intereses. A través de esta devolución, el beneficiario pierde, en efecto, la ventaja de que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores y queda restablecida la situación anterior a la concesión de la ayuda. Ver en este sentido la STJUE de 29.04.2004, *Alemania/ Comisión*, asunto C-277/00, párrafo 75.

El *Tax Lease* vigente hasta el año 2012 consistía en una estructura, denominada Sistema Español de Arrendamiento Fiscal (SEAF), en la cual un naviero adquiriría un buque, no de un astillero, sino de una Agrupación de Interés Económico (en adelante AIE)¹⁸ en la cual intervenían unos inversores de los más diversos sectores del tejido empresarial español. Estos inversores, al participar en este régimen tenían la posibilidad de reducir sus beneficios imponibles en su Impuesto de Sociedades mediante la aplicación de diversos preceptos del Texto Refundido de la Ley de Impuesto de Sociedades (en adelante TRLIS) y de su Reglamento (en adelante RIS) vigentes en ese momento.

La Comisión Europea se posicionó en fecha de 20 de diciembre de 2006, en contra del sistema *Tax Lease* francés, también basado en la generación de créditos fiscales a través de AIES, considerándolo como ayuda de Estado ilegal¹⁹. Esto hacía previsible sostener que antes o después se estudiaría el *Tax Lease* español, pues ambos eran casi idénticos.

El SEAF se basaba en un sistema jurídico y financiero *ad hoc* organizado por un banco e interpuesto entre la empresa naviera y el astillero, respectivamente compradora y vendedor de un buque. Es decir, estaba estructurado en una compleja red de contratos entre las diferentes partes de la transacción, y en el uso combinado de varias medidas fiscales españolas. Dicha configuración era un régimen de planificación fiscal basado principalmente en generar beneficios fiscales en una AIE fiscalmente transparente y transferir parte de estos beneficios a la empresa naviera, en forma de un

¹⁸ Las Agrupaciones de Interés Económico (AIE), son agrupaciones voluntarias de personas, con personalidad jurídica y carácter mercantil, que pretenden facilitar el desarrollo o mejorar el resultado de la actividad de sus socios, por lo que no tienen ánimo de lucro para sí mismas. Se rigen por la Ley 12/1991 y supletoriamente por las normas de las sociedades colectivas que resulten compatibles con su naturaleza. Pueden estar formadas tanto por personas jurídicas, como por personas físicas y su objetivo se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar a la que desarrollen las personas que la integran, quienes responderán subsidiaria, personal y solidariamente entre sí por las deudas de la agrupación. Ver en este sentido a CALVO VÉRGEZ, J., "En torno al régimen fiscal especial de las agrupaciones de interés económico españolas y europeas en el Impuesto sobre Sociedades: análisis normativo y práctico", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 5/2006, pp. 1-2.

¹⁹ La decisión contra Francia se limitaba a establecer una prohibición futura, por lo que los inversores franceses que se han beneficiado en el pasado de estos esquemas no se han visto obligados a devolver los ahorros fiscales disfrutados.

descuento sobre el precio del buque, conservando los inversores de la AIE el resto de los beneficios²⁰.

En primer lugar, entre la empresa naviera y el astillero se formalizaba un contrato para la construcción del buque, fijándose un precio neto (es decir, a dicho precio ya se le ha aplicado el descuento que se obtendría por la aplicación del SEAF), y estableciéndose la forma de pagos escalonados a lo largo del período de construcción (generalmente de 1 a 3 años).

Posteriormente, se creaba una AIE, de lo que se encargaba una entidad de crédito, y se buscaban los inversores interesados. Dichos inversores eran contribuyentes españoles, no relacionados con las actividades navieras y que invertían en la AIE con la única intención de ver reducidas sus bases imponibles en el Impuesto de Sociedades.

Las AIE creadas en este caso eran, en la práctica, agrupaciones de empresas provenientes de diversos sectores de la economía que tenían bases imponibles muy elevadas y que, gracias a la amortización acelerada, tenían el interés de invertir en el sector de la construcción naval, con lo que podían disfrutar de reducciones de dichas bases, en un porcentaje mayor al de una amortización lineal simple.

A continuación, una sociedad de arrendamiento financiero contrataba con el astillero la construcción de un buque (mediante un acuerdo de *novación*²¹), por el precio real de venta al público (es decir, el precio real de venta adeudado al astillero antes de la deducción del descuento SEAF). Los pagos escalonados con arreglo a este contrato eran similares a los del contrato original de adquisición de buques, junto con un tramo adicional correspondiente al descuento SEAF (diferencia entre el precio bruto y el precio neto).

En un momento ulterior, la AIE arrendaba el buque a la compañía de arrendamiento financiero por un período que iba de los 3 a 4 años, quedando obligada a comprar el buque al fin del período contractual. Los importes de los tramos de

²⁰ Debe dejarse claro que no se trataba de una inversión libre de riesgo, siendo su principal amenaza un posible cuestionamiento por parte de las autoridades comunitarias.

²¹ Como resulta sabido, la novación se regula en el Código Civil español en los artículos 1203 al 1213, y en el caso en que consista en sustituirse un nuevo deudor en lugar del primitivo, puede hacerse sin el conocimiento de éste, pero no sin el consentimiento del acreedor. En el caso que nos ocupa, el comprador (la empresa naviera) es sustituido por la sociedad de arrendamiento financiero, y, por lo tanto, se modifican determinadas condiciones de las obligaciones del comprador (como son el precio y la forma de pago).

arrendamiento eran elevados, pero el precio de ejercicio de la opción era pequeño en comparación con el valor residual esperado del buque en el momento en que iba a ejercitarse la opción.

Finalmente, la AIE y la Empresa naviera firmaban un contrato de fletamento de buque vacío²² por un breve plazo de tiempo y la naviera se comprometía a comprar el buque a la AIE al finalizar dicho plazo. En este caso los importes de los tramos periódicos de arrendamiento (beneficio de fletamento) eran escasos y el precio de ejercicio de la opción era elevado.

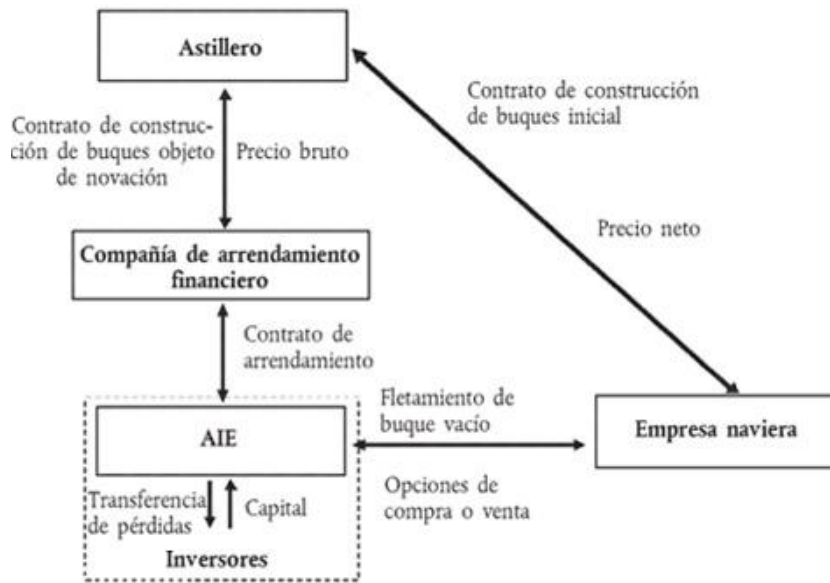
Por tanto, a modo de síntesis de lo anteriormente expuesto, la AIE arrendaba el buque a una sociedad de arrendamiento financiero desde que comenzaba la construcción del buque. Cuando finalizaba la construcción del mismo, la AIE fletaba el buque a la empresa naviera (fletamento de buque vacío), y desde ese momento ya podía comenzar a utilizarlo. No se puede olvidar que, la AIE se comprometía a comprar el buque cuando finalizaba el contrato de arrendamiento, y, a continuación, la naviera se comprometía a comprarlo a la AIE cuando finalizaba el contrato de fletamento de buque vacío.

Todos los pasos explicados, se pueden entender mejor mediante el esquema que se encuentra a continuación²³, y que refleja paso a paso todo el régimen organizado²⁴ para conseguir finalmente la obtención de beneficios fiscales mediante el SEAF.

²² Un fletamento de buque vacío, o también llamado a casco desnudo, es un acuerdo mediante el cual el fletador dispone durante un determinado período de tiempo de la plena disponibilidad y responsabilidad sobre el buque, de su navegación, administración y aprovechamiento o explotación, mediante el pago de un arrendamiento al fletante. Es decir, en dicho acuerdo no se incluirá ni tripulación, ni avituallamiento, sino que será la empresa que arrendó el buque la encargada de hacerse responsable de dichas cuestiones.

²³ Esquema obtenido de la página 4 de la Decisión C (2013)4426 final.

²⁴ Se basa en una operación triangular en la que participan el armador, una entidad financiera y una AIE.



El objetivo de la organización SEAF era acumular los beneficios fiscales en la AIE (a través de la amortización acelerada y anticipada) y repercutirlos posteriormente a sus propios inversores (por medio de la transparencia fiscal) y a la empresa naviera (mediante la aplicación del régimen de TT)²⁵, y para conseguirlo, el SEAF estaba basado en una estructura fiscal determinada, que se articulaba del siguiente modo.

En un primer momento, mediante la aplicación de la amortización anticipada y acelerada del buque con arreglo a las normas generales del Impuesto sobre Sociedades vigentes hasta el 2012²⁶, se generaba una importante minoración en los resultados de la AIE sometidos a tributación. La amortización del buque (a efectos fiscales) se producía más rápido que su desgaste y deterioro reales y la deducción del coste de amortización de los ingresos imposables se anticipaba y se concentraba en los primeros años de su vida útil, adelantándose incluso a su utilización real. Dicha amortización se realizaba en un plazo máximo de 5 años.

Estos beneficios, se derivaban de la aplicación del régimen especial incluido en el capítulo XIII del TRLIS 4/2004 y desarrollado por la anterior redacción del artículo 49 del RIS, referidos al tratamiento fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero.

²⁵ Decisión C (2013) 4426 final, p. 5.

²⁶ En concreto era el propio legislador el que autorizaba que la AIE iniciara la amortización del buque durante el periodo de construcción del mismo en base al artículo 115.11 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y también autorizaba que se acelerase su amortización en base al 115.6 del mismo.

Por amortización anticipada se entiende la anticipación de la fecha en la que puede dar comienzo la amortización. En el caso que nos ocupa, los contribuyentes, siempre que recibiesen la necesaria autorización fiscal, podían dar comienzo a la amortización acelerada durante la construcción del buque, es decir, antes de que el buque fuese entregado al contribuyente, o de que comenzase a ser usado por él.

De acuerdo con lo que se establecía en el antiguo artículo 115.6 TRLIS 4/2004, la amortización acelerada de un activo arrendado daba comienzo en la fecha en la cual el activo se ponía en condiciones de funcionamiento, nunca antes de que el activo arrendado fuese entregado al arrendatario y este comenzase a usarlo. No obstante, el apartado 11 del citado artículo contemplaba una excepción, ya que el Ministerio de Economía y Hacienda podía, previa solicitud formal del arrendatario, establecer una fecha anterior para el inicio de la amortización²⁷. Y para que esta excepción fuese aplicable simplemente tenían que cumplirse los requisitos establecidos por la antigua regulación de los artículos 49 del RIS y 48.4 del TRLIS.

El segundo instrumento utilizado era la transparencia fiscal de las AIE para atribuir los beneficios o pérdidas obtenidos por estas entidades a sus partícipes españoles a prorrata²⁸.

Es decir, se autorizaba una imputación ilimitada de pérdidas de las AIE a sus socios, lo que en la práctica conllevaba la disminución de las bases imponibles de los inversores puesto que las pérdidas obtenidas se transferían directamente a los socios de las AIE para que las compensasen con los beneficios de sus actividades comerciales privadas y así lograsen reducir sus cargas fiscales.

La rápida amortización del buque a efectos fiscales disminuía artificialmente su valor fiscal en relación con su valor de mercado o su porcentaje de utilización, ya que el buque estaba amortizado en exceso y por ello creaba aplazamientos del pago de impuestos, las denominadas obligaciones fiscales encubiertas.

²⁷ CALVO VÉRGEZ, J. "La amortización de bienes adquiridos mediante un contrato de cesión de uso con opción de compra o renovación y de los bienes adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero en el Impuesto sobre Sociedades", en *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 17/2010, p. 25.

²⁸ Es importante que los accionistas sean residentes españoles, ya que para los no residentes el trato es diferente. Ver en este sentido a SOLÉ ESTALELLA, J., PALLERO GONZÁLEZ, F., PÉREZ MONGUIA, L., VADILLO CASERO, C.C., *El impuesto sobre sociedades inteligible*, Marcial Pons, Madrid. 2011, p. 489 y a ARGENTE ÁLVAREZ, J. Y MELLADO BENAVENTE, F.M. *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Wolters Kluwer España SA. Valencia. 2011, pp. 550-553.

El tercer momento se producía con la condonación de deudas fiscales y exención del impuesto sobre la plusvalía con arreglo a las normas alternativas del régimen de TT²⁹, ya que las AIE podían optar alternativamente por el sistema de tributación por tonelaje establecido por los artículos 124-128 de la TRLIS 4/2004.

La legislación española relativa al régimen del TT, introducida por la Ley 24/2001 de 27 de diciembre³⁰, que se venía aplicando desde el 2002 fue autorizada³¹ por la Comisión como ayuda estatal compatible en virtud de las Directrices comunitarias sobre Ayudas de Estado al transporte marítimo³². Lo que no fue autorizado por la Comisión, ni notificado a ésta, fueron las medidas de ejecución que se recogían en la anterior regulación de los artículos 50 a 52 del título VI del RIS.

Las AIE podían abandonar el régimen general de imposición sobre los beneficios para adoptar el régimen TT sin cancelar las obligaciones fiscales encubiertas resultantes de la amortización anticipada y acelerada, ni en el mismo momento de la adopción del TT ni posteriormente, cuando el buque sea vendido o eliminado.

Esto era posible ya que se establecía una excepción a la norma regulada en el artículo 125.2 de la TRLIS 4/2004, en el antiguo artículo 50.3 del RIS. Dicho artículo establecía que cuando los buques se adquirían mediante una opción de compra en el contexto de un contrato de arrendamiento previamente aprobado por las autoridades fiscales, se consideraba que estos buques eran nuevos y no usados, sin que importe que ya hayan sido explotados o amortizados.

Por tanto, se consideraba que el buque era adquirido en estado nuevo por la AIE en la fecha en la que se ejercitaba la opción de arrendamiento, es decir, después de que la AIE entrara en el régimen TT.

²⁹ Dicho régimen tiene como característica su carácter voluntario, debiendo el sujeto pasivo optar expresamente por su aplicación. A mayores, su aplicación queda subordinada a una autorización por el Ministerio de Economía y Hacienda. Ver en este sentido a ARGENTE ÁLVAREZ, J. Y MELLADO BENAVENTE, F.M., *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, cit., p. 965.

³⁰ Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que acompañó a los Presupuestos Generales del Estado para el año 2002. Ver en este sentido a REY SÁNCHEZ, M. “«Tonnage Tax»: El nuevo sistema de estimación objetiva para entidades navieras en el Impuesto de Sociedades”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 15/2003., p. 7.

³¹ Decisión C (2002)582 final de la Comisión de 27.2.2002 en el asunto N 736/2001, modificada por la Decisión N 528/2003.

³² Ver DO C 13 de 17.1.2004, p.3.

La primera consecuencia de esa excepción era que se evitaba la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 125, apartado 2, del TRLIS 4/2004. La AIE no necesitaba establecer una reserva no distribuible, y no se gravaba ni la diferencia positiva entre el precio pagado por la empresa naviera y el valor contable del buque en los libros de la AIE, ni la diferencia positiva entre el valor contable y el valor fiscal del buque. La segunda consecuencia era que se consideraba que los ingresos procedentes de la venta a la empresa naviera (el considerable precio de ejercicio de la opción de fletamento de buque vacío) se derivaban de la compra y la venta de un buque con arreglo a la TT y debían incluirse en la base imponible de la TT con arreglo al artículo 125, apartado 2, primer guion, del TRLIS 4/2004.

Pues bien, cuando el coste del buque se había deducido casi enteramente debido a la amortización anticipada y acelerada, la AIE pasaba al sistema de TT y a continuación vendía el buque al comprador final (la empresa naviera). Por tanto, cuando la AIE fletaba el buque a la naviera, esta operación se iba a pagar con arreglo a las normas de TT y de este modo conseguía que no se gravase el capital resultante de la amortización acelerada.

En resumen, lo que ocurría es que la AIE acumula los beneficios de la amortización anticipada y acelerada con arreglo a las normas fiscales generales, cambiaba a la TT y obtenía la exención total de la plusvalía resultante de la venta a la empresa naviera.

A continuación solo quedaba repercutir los beneficios fiscales de la AIE a los beneficiarios finales. Según establecía la propia Comisión Europea en su Decisión de 17 de julio de 2013³³, de la aplicación de las medidas fiscales utilizadas por el SEAF, las AIE y sus inversores obtenían un beneficio fiscal aproximado del 30% del precio bruto inicial del buque. De este beneficio parte se queda en manos de los inversores (10% - 15%) y el restante (85% - 90%) se transfería a la empresa naviera, que sería la propietaria del buque, con una reducción de entre el 20% al 30% respecto del precio inicial del buque.

3.2 El procedimiento de investigación del SEAF

³³ Decisión C (2013) 4426 final, p. 6.

A la vista de todo el entramado contractual y fiscal del SEAF, la Comisión decidió hacer la evaluación de la situación a dos niveles diferentes para poder evaluar detalladamente todas las partes del proceso: a nivel del sistema en conjunto y; a nivel de las medidas individuales que se trate.

El procedimiento de investigación formal no se incoó en relación con la amortización acelerada de activos arrendados (artículo 115.6 TRLIS 4/2004, ya que si esa medida constituyese ayuda, sería en todo caso ayuda existente³⁴), ni tampoco con relación al régimen de TT en relación con los artículos 124 a 128 TRLIS 4/2004 (puesto que en este caso la medida fue notificada y autorizada por la Comisión, y, por tanto, también sería considerada como ayuda existente). Las medidas objeto de investigación formal fueron: el artículo 115.11 (aplicación discrecional de la amortización anticipada) y el artículo 48.4 del TRLIS 4/2004 (transparencia fiscal AIE), y el 49 (autorización previa de la Administración Tributaria) y 50.3 del RIS (que establece la excepción al artículo 125.2 TRLIS 4/2004), así como la aplicación del régimen de TT a actividades distintas del transporte. Dichas medidas se introdujeron en 2002 y 2003, después de la adhesión de España a la UE y además se ejecutaron sin la autorización previa de la Comisión. Es por ello que la Comisión ha seguido con respecto a estas medidas el procedimiento aplicable a las ayudas ilegales³⁵.

Procede destacar que, a pesar de que los operadores económicos son libres para estructurar sus operaciones de financiación a su voluntad y utilizar así toda medida fiscal que sea para ellos más conveniente, cuando dicha operación implique el uso de medidas fiscales selectivas las empresas participantes serán beneficiarias potenciales de ayudas estatales. El hecho de que varios sectores o empresas se identifiquen como beneficiarios potenciales no implica que la medida sea general³⁶, sino que era el hecho de que el SEAF en este caso se aplicaba para financiar la adquisición de buques, el fletamento a casco desnudo y la reventa de buques de navegación, lo que podía

³⁴ Por ayuda existente debemos entender toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado Miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda que fueran aplicables y las ayudas individuales que se hayan llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma. Ver en este sentido al Reglamento (CE) 659/1999 del Consejo, artículo 1.b).i.

³⁵ Dicho procedimiento se regula en los artículos 1.f, 13 y 4.4 del Reglamento 659/1999 del Consejo.

³⁶ STJUE 17.06.1999, *Bélgica/Comisión (Maribel bis/ter)*, Asunto C-75/97, apartado 32.

considerarse como un indicio más que claro de que la medida era selectiva desde una perspectiva sectorial.

Llegado a este punto, cabe verificar si las medidas objeto de investigación cumplían los requisitos establecidos en el artículo 107.1 TFUE para ser consideradas como ADE:

Con relación al primero, esto es, el de favorecer a determinadas empresas o a la producción de determinados bienes, debemos decir que puesto que todas las partes que participaban en operaciones del SEAF eran empresas beneficiarias de las ventajas económicas otorgadas por el régimen, no cabe duda de que este primer requisito se cumple.

Pasando al segundo requisito, la existencia de ventaja selectiva, hay que apuntar que el SEAF, de acuerdo con lo establecido por la Comisión³⁷, se utilizó exclusivamente en transacciones en las que participaron empresas navieras (y no empresas de otros sectores) comprando buques marítimos recién construidos elegibles con arreglo a la TT (y no otros buques ni otros activos) procedentes — con una excepción — de astilleros españoles (y no de astilleros establecidos en otras zonas del EEE)³⁸.

Además, toda la estructura se basaba en el hecho de que las AIE españolas, constituidas y organizadas por bancos españoles, estaban formadas por inversores españoles con importantes beneficios.

Cabe recordar que en el artículo 115.11 TRLIS 4/2004, se establecía una excepción con respecto a lo regulado en el apartado 6 del mismo, permitiéndose que la amortización acelerada se iniciase antes de que el activo comenzase a ser explotado, otorgando así una ventaja económica. Para ello era necesario, según lo establecido en el artículo 49 del RIS, la autorización previa de la Administración Tributaria. Es decir, que dicha excepción estaba sujeta a una autorización que permite establecer una presunción acerca de su carácter selectivo³⁹.

³⁷ Véase la Decisión C (2011) 4494 final de la Comisión, sección 3.1.2.

³⁸ Cabe establecer que según información suministrada por las autoridades españolas, 21 astilleros españoles y un astillero francés (como excepción) se beneficiaron de este régimen.

³⁹ Ver en este sentido a FERREIRO SERRET, E. "La recuperación del TAX LEASE español", *cit.*, p. 8.

Como ya se ha adelantado, la Comisión aprobó⁴⁰ el régimen de TT regulado en los artículos 124 a 128 del TRLIS 4/2004 como ayuda estatal en el año 2002, dando lugar a día de hoy a una ayuda existente. A pesar de ello, el hecho de pasar del régimen general al de TT implicaba que no se liquidasen las obligaciones fiscales encubiertas, tal y como ya se ha expresado anteriormente. Ello es así porque en el régimen de la TT el pago de los impuestos no dependía de la diferencia entre los ingresos y los gastos.

Cabe destacar que, comparando el régimen tributario general y el régimen de TT, en el supuesto del aplazamiento de la liquidación de las obligaciones fiscales encubiertas, el régimen de TT permitido por el artículo 125.2 TRLIS 4/2004 concedía una ventaja económica selectiva adicional a las sociedades que cambian a este régimen.

El problema estriba en el hecho de que el régimen de TT aprobado no abarcaba el tratamiento fiscal de los ingresos procedentes del fletamento a casco desnudo, y por tanto en este caso estamos ante una nueva ayuda⁴¹.

Atendiendo al artículo 50.3 del RIS, cabe decir que dicha medida generaba selectividad en el régimen al establecer una excepción a la aplicación originaria del artículo 125.2 del TRLIS 4/2004, puesto que permitía que algunos buques de navegación marítima que normalmente se considerarían buques usados o de segunda mano se consideraban nuevos en el momento del cambio al régimen de TT, por tanto, el pago de las obligaciones fiscales encubiertas que normalmente se posponía hasta la venta o desguace del activo (tal y como lo establece el artículo 125.2 del TRLIS 4/2004) se cancelaba en virtud de la aplicación del artículo 50.3 del RIS.

Además, dicha ventaja únicamente estaba a disposición de aquellos buques que se adquirían a través de un contrato de arrendamiento financiero autorizado previamente por la Administración Tributaria. Únicamente se consideraba cumplida esta condición de facto si se había autorizado un contrato de arrendamiento financiero en el marco de una solicitud de amortización anticipada de acuerdo con lo establecido en el artículo 115.11 del TRLIS 4/2004.

⁴⁰ Decisión C (2002) 582 final de la Comisión de 27.2.2002 en el asunto N 736/2001, modificada por la Decisión N 528/2003.

⁴¹ Por nueva ayuda debemos entender toda aquella que no sea existente, incluidas las modificaciones de éstas. Ver en este sentido el Reglamento (CE) 659/1999 del Consejo, artículo 1.c.

Por otro lado, es importante dejar claro que la ventaja otorgada por el SEAF en conjunto era selectiva por el hecho de estar sujeta a la autorización discrecional previa de la administración, sumada a la imprecisión del texto que regulaba las condiciones de la amortización anticipada.

Cabe destacar finalmente que la Administración Tributaria solo autorizaba operaciones del SEAF que estuviesen destinadas a financiar buques de navegación marítima dando lugar a la selectividad sectorial⁴².

El tercer requisito para calificar como ADE era el relativo a la transferencia de recursos estatales e imputabilidad al Estado. En este caso, el SEAF en conjunto implicaba la pérdida definitiva de ingresos fiscales, debido al consumo de recursos estatales en forma de gastos fiscales y de intereses no percibidos. Esto es así por el hecho de que en cada una de las transacciones del SEAF el uso de los recursos estatales suponía que se dejaban de percibir ingresos de la amortización anticipada de los activos arrendados, de los impuestos al no liquidar las obligaciones fiscales encubiertas al pasar la AIE al régimen del TT y que se dejaban también de percibir impuestos por no gravarse la plusvalía conseguida cuando la titularidad del buque se transfería a la empresa naviera.

Puesto que dichas medidas se derivaban de la aplicación del Derecho tributario y, necesitaban de una autorización fiscal previa concedida por la Administración Tributaria, son imputables al Estado.

Queda constatado por tanto que las ventajas selectivas se concedían mediante recursos estatales, los cuales son imputables al Estado español en la medida en que beneficiaban exclusivamente las AIE y a sus inversores.

Por último, debe verificarse un falseamiento de la competencia y efecto en el mercado. Este último requisito se cumple casi de forma automática por el mero hecho de haberse cumplido los otros, ya que como las ayudas concedidas reforzaban la posición de una empresa respecto a otras que eran competidoras en el comercio europeo, el SEAF falseaba la competencia y afectar al comercio. Basta para ello que el

⁴² La totalidad de las 273 operaciones del SEAF organizadas hasta junio de 2010 corresponden en exclusiva a buques de navegación marítima.

beneficiario de la ayuda compita con otras empresas dentro de mercados abiertos a la competencia y al comercio entre Estados Miembros.

Como en este caso que nos concierne los inversores de las AIE operaban en diversos sectores de la economía, concretamente a nivel intracomunitario en los mercados de fletamento a casco desnudo y de la adquisición de buques de navegación marítima, todo tipo de ventaja del SEAF iba a reforzar la posición de sus beneficiarios en el mercado, falseando o amenazando con falsear la competencia entre Estados Miembros.

Dicho requisito existe por tanto por el mero hecho de que todo este sistema estaba creado con el único y exclusivo objetivo de fortalecer la competitividad de las empresas españolas en el sector, perjudicando y falseando la competencia del mercado europeo.

3.3. Decisión de la Comisión tras el proceso de investigación del SEAF.

Como consecuencia del proceso de investigación, tanto a nivel del sistema en conjunto como a nivel de las medidas individualmente, y a la vista de todo el entramado contractual y fiscal utilizado en dicho régimen, sostuvo la Comisión que, el SEAF en su conjunto constituía ADE ilegal por no haber sido notificado ni previamente aprobado por ella, tal y como se requiere en el TFUE, constituyendo ADE ilegal desde sus inicios.

Es la propia Decisión que autoriza el régimen de TT español la que recuerda que solo las actividades de transporte marítimo podían optar a dicho régimen, y que las empresas identificadas como empresas navieras con arreglo a Derecho español podían beneficiarse del régimen de TT, siempre y cuando realizasen actividades de transporte marítimo cualificadas y dentro de los límites de estas.

La actividad desarrollada por las AIE no se podía asimilar a una actividad de transporte, ya que la AIE simplemente se encargaba de arrendar un solo buque a una compañía arrendadora y posteriormente lo alquilaba en régimen de fletamento a casco desnudo a una tercera naviera. Por tanto la AIE solo realizaba actividades de mero intermediario, prestando servicios de alquiler o arrendamiento, nunca de transporte. No asumía riesgo alguno de este modo. Además, la AIE solo permanecía en el régimen de TT un breve período de más o menos dos semanas, es decir, el tiempo necesario para

ejercer la opción del contrato de arrendamiento y para que la naviera ejerciese así la opción asociada al contrato de fletamento.

Por lo tanto, considera la Comisión que la actividad que desarrollaban las AIE no estaban dentro del marco de aprobación que se derivaba de la Decisión de 2002. En consecuencia, permitir que las AIE se acogiesen de este modo a dicho régimen daba lugar a una nueva ayuda.

Por otro lado sostiene la Comisión que la amortización anticipada de activos arrendados constituye una ayuda ilegal puesto que no es existente, ya que no fue introducida en el año 2002, y tampoco nunca fue notificada ni aprobada por ella.

En cuanto al artículo 50.3 del RIS, añade la Comisión que entró en vigor en 2002 sin notificación, y por tanto tampoco fue autorizado. Además dicha medida constituye una excepción a las normas de limitación aplicables a los buques usados en vigor del artículo 125.2 del TRLIS.

A pesar de los intentos de justificación ofrecidos tanto por parte de España, como de los potenciales beneficiarios de las ayudas y de la AEB (Asociación Española de Banca), concluyó la Comisión que tanto las medidas del artículo 115.11 del TRLIS (amortización anticipada de activos arrendados), como la aplicación del régimen de TT a empresas, buques o actividades no elegibles, y del artículo 50.3 del RIS, constituían ayuda estatal beneficiando a las AIE y a sus inversores, ejecutadas de modo ilegal, y por tanto dando lugar a una ayuda incompatible con el mercado interior.

Es por ello que España tuvo que poner fin a dichas ayudas en la medida en que fuesen incompatibles⁴³, con la obligación de recuperar las ya concedidas de los inversores de las AIE, nunca de otras personas, ya que estos inversores no podían canalizar la carga de la recuperación a otras personas.

Las ayudas que tenían que recuperarse eran las concedidas desde el 30 de abril de 2007⁴⁴, es decir, las concedidas entre el año 2002 al 30 de abril de 2007 no se debían

⁴³ Es la propia Comisión la que exige que España ponga fin al régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 de la Decisión C (2013) 4426 final, p. 62, artículo 3. en la medida en que sea incompatible con el Mercado Común.

⁴⁴ Fecha en la que se publicó la decisión de los GIE fiscaux franceses. En dicha decisión se declaraba que el sistema fiscal vigente en Francia, y similar al SEAF, constituía ayuda de Estado. Ver a CALVO, R. Y PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S., "Últimos expedientes españoles en materia de ayudas de estado

ordenar recuperar, ya que en caso contrario se violaría los principios generales de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica consagrados en el Derecho de la Unión Europea. A mayores de la ayuda, se computarán los intereses⁴⁵ correspondientes desde la fecha en que se pusieran a disposición del beneficiario hasta la fecha en que efectivamente se recuperen dichas cantidades

4. LA LEGALIDAD DEL TAX LEASE VIGENTE

4.1 Nueva regulación

Mediante la Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptaron diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, España adoptó una nueva regulación del artículo 115 del TRLIS 4/2004 que, tras ser notificado a la Comisión Europea ha sido autorizado⁴⁶. Por tanto este nuevo régimen, que entró en vigor el 1 de enero de 2013, conocido como el *nuevo Tax Lease* modificó al anterior régimen declarado ilegal e incompatible con el Derecho de la Unión⁴⁷.

Con esta nueva regulación se derogaron los artículos 49 (autorización previa de la administración tributaria) y 50.3 (excepción al artículo 125.2 del TRLIS 4/2004) del RIS, (los cuales eran piezas clave del anterior régimen) y el artículo 48.4 (aplicación de la transparencia fiscal a las AIES) del TRLIS 4/2004; se eliminó también la posibilidad de convertir en definitivas las deducciones anticipadas mediante la entrada en el régimen del TT, y en particular mediante la Disposición Final Primera, apartado Quinto, de la Ley 16/2012 se modificó el apartado 11 del artículo 115 (aplicación discrecional de la amortización anticipada) TRLIS 4/2004.

fiscales: el Tax Lease y el fondo de comercio financiero en adquisición de holdings", en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 869/2013, p.2.

⁴⁵ Dichos intereses se computan conforme a una base compuesta de conformidad con el capítulo V del Reglamento (CE) nº 794/2004 y con el Reglamento (CE) nº 271/2008, de 30 de enero de 2008, que modifica el Reglamento (CE) nº 794/2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo.

⁴⁶ Comunicado de prensa de la Comisión (IP/12/1241) de 20 de noviembre de 2012.

⁴⁷ CALVO, R. Y PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S., "Últimos expedientes españoles en materia de ayudas de estado fiscales: el Tax Lease y el fondo de comercio financiero en adquisición de holdings", *cit.*, p. 1.

De este modo, la nueva regulación autorizada por la Comisión consiste en una amortización anticipada y acelerada de bienes adquiridos mediante determinados contratos de arrendamiento financiero, siempre y cuando el período de construcción sea de al menos 12 meses, y el bien construido responda a las especificaciones técnicas del cliente, es decir, no se permite que se acojan a dicho régimen los activos fabricados en serie.

Cuestión importante a destacar de esta nueva regulación es que será de aplicación independientemente de que el bien esté fabricado dentro o fuera de España y, no es necesaria la autorización previa del Ministerio de Hacienda como ocurría con la anterior regulación, ya que en este caso basta con el simple requisito de comunicar previamente su aplicación al Ministerio de Hacienda. Además pueden acogerse a este nuevo régimen no solamente los buques (como ocurría en la práctica con el anterior régimen), sino también otros activos como ferrocarriles, aviones u otros no fabricados en serie.

Es importante recordar que para aquellos elementos respecto de los cuales se obtuviese la autorización antes del 1 de enero de 2013 (momento en el cual entró en vigor el nuevo régimen), la Disposición Transitoria trigésimo novena del TRLIS, introducida por la ley 16/2012, establece que en este caso los elementos patrimoniales se registrarán por la normativa vigente a fecha de 31 de diciembre de 2012⁴⁸.

Este nuevo régimen se diferencia del anterior en tres puntos clave, ya que ofrece mayor seguridad jurídica, sencillez y rapidez.

Inicialmente este nuevo sistema de financiación de activos español, que es general para todos los sectores, tiene un alto grado de seguridad jurídica. Fue avalado por la Dirección General de Competencia y la Comisión Europea y cuenta con el respaldo de la Dirección General de Tributos y del Ministerio de Hacienda. Su seguridad se centra en estar basado en tres medidas de carácter general (no pudiendo ser

⁴⁸ «Disposición transitoria trigésimo novena Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero: *Los elementos patrimoniales respecto de los cuales se haya obtenido la correspondiente autorización administrativa en virtud de lo establecido en el apartado 11 del artículo 115 de esta Ley en un período impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2013, se registrarán, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el referido artículo y del régimen de entidades navieras en función del tonelaje, por la normativa vigente a 31 de diciembre de 2012.*»

consideradas ayuda de Estado) y por una selectiva, la del régimen de TT, siendo opcional y contando con el visto bueno de las instituciones de la Unión Europea.

Como segundo punto destaca su sencillez, que se basa por un lado en que los armadores adquieren el buque tras la compra de la AIE que crean los inversores que financian la construcción, y por otro en que no es necesaria la autorización previa del Ministerio de Hacienda, como ocurría anteriormente. Además, la AIE deja de ser una figura meramente de inversores, ya que para poder entrar en el régimen de TT tendrá que participar en el sector o buscar un método que le permita sumarse al régimen.

Como tercer y último punto destaca la rapidez del nuevo sistema, que es evidente y claramente visible desde el momento de su aplicación. El primer *Tax Lease* tardó 24 meses en cerrar sus primeros contratos, mientras que del nuevo sistema nacieron sus primeras dos estructuras apenas cinco meses después de su entrada en vigor.

4.2 Compatibilidad con el Derecho de la Unión

La Comisión Europea autorizó, como ya se ha dicho, la nueva regulación del *Tax Lease* considerando que no constituye ayuda de Estado de acuerdo con el TFUE. Esto es así ya que el nuevo sistema español de amortización anticipada del coste de algunos activos adquiridos mediante arrendamiento financiero no incluye elementos de ayuda estatal con arreglo a las normas europeas, en particular porque no es selectivo por no favorecer a unas empresas frente a otras generando un aumento de su competitividad en el mercado, y por aplicarse por igual a los bienes fabricados tanto dentro como fuera de España, y a todos los tipos de bienes de inversión materiales adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero, siempre que cumplan con el requisito de que como mínimo necesiten un período de fabricación de un año y que se fabriquen según las especificaciones técnicas del comprador.

Además de ello, se elimina la autorización previa de la administración exigida con la regulación anterior para la aplicación de la amortización anticipada, que era un elemento clave para sostener la selectividad del régimen.

En definitiva, si la nueva regulación carece de selectividad no va a ser constitutiva de ADE puesto que los cuatro requisitos tienen que cumplirse de forma

obligatoria. Además, para que una medida afecte a la competencia y/o a los intercambios entre los Estados tiene que ser selectiva, ya que en caso contrario la medida sería general y por lo tanto de aplicación amplia, y como consecuencia no afectaría a la competencia ni a los intercambios entre los Estados y por lo tanto no estaría beneficiando a unas empresas frente a otras ni aumentando su competitividad en el mercado frente a otras⁴⁹.

A pesar de ello, el 8 de marzo del 2013, el Tribunal General de la UE recibía un recurso por parte de una asociación de astilleros holandeses⁵⁰ (Asunto T-140/13) sobre la Decisión de la Comisión Europea en relación a la aprobación del nuevo *Tax Lease*. El motivo al que se apoya el recurso es el incumplimiento por la Comisión del artículo 108.3 del TFUE y el artículo 4 del Reglamento del Consejo nº 659/1999 en la que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del TFUE, y con el que el demandante sostiene que la Comisión ha llevado a cabo el examen de forma insuficiente e incompleta, habiendo pruebas de las dificultades para evaluar la medida propuesta⁵¹. Sostiene que la Comisión no pudo concluir correctamente que la medida no fuese una ayuda estatal en el sentido del artículo 107.1 del TFUE.

La demandante afirma que la medida notificada pretende reemplazar el antiguo sistema de amortización acelerada, que fue objeto de un examen exhaustivo en el momento de la notificación. Habida cuenta del objetivo perseguido por el Gobierno español, la Comisión debería haber mostrado especial cuidado con respecto a la medida notificada e iniciar el procedimiento de investigación formal.

Según la demandante, el objetivo perseguido por la medida notificada está incardinado en la resolución impugnada y en las muchas características que comparte con el anterior régimen de amortización acelerada. Por ello, la Comisión debería haber tenido en cuenta las dudas que tenía en relación con el anterior régimen de amortización

⁴⁹ Según la línea jurisprudencial del Tribunal la competencia se falsea cuando una medida alivia las cargas de la empresa beneficiándola y reforzando así su posición con respecto a la de otras empresas competidoras. Ver en este sentido la ya citada STJUE 22.06.2006, *Reino de Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión*, Asuntos acumulados C-181/03 y C-217/03, párrafo 13.

⁵⁰ Netherlands Maritime Technology Association, es una asociación de astilleros holandeses, que ya en el año 2006 elevó una queja a la Comisión con relación con el *antiguo Tax Lease*, por considerar que favorecía a los astilleros españoles permitiendo una rebaja de entre un 20 y un 30 % sobre el precio de construcción de los buques.

⁵¹ La demandante alega que la existencia de dificultades serias se infiere de diversos indicios teniendo en cuenta, por un lado, las circunstancias y la duración del procedimiento preliminar y, en segundo lugar, el carácter inadecuado e incompleto del examen realizado por la Comisión.

acelerada en su análisis de la medida notificada. En particular, debería haber identificado los potenciales beneficiarios para determinar si se les estaba confiriendo una ventaja selectiva o no.

A este respecto, la Comisión se posicionó en el procedimiento⁵², tras haberse opuesto inicialmente a la presentación de dicho recurso, y apoyada por el Reino de España⁵³, sosteniendo que las alegaciones de la demandante carecen de fundamento. Sostenían ambos que los elementos presentados por la demandante no pueden sustentar un examen inadecuado e incompleto de la medida notificada por la Comisión, ni tampoco han demostrado la existencia de serias dificultades encontradas por la Comisión en su examen preliminar de la medida notificada. Por tanto, consideraron que procedía desestimar el motivo único invocado en apoyo del recurso por infundado.

Se sostiene por parte de la Comisión que la mera presentación de una denuncia o de observaciones por parte de terceros no puede constituir un indicio de la existencia de dificultades graves en la evaluación de una medida. Si ese fuese el cuadro, la mera presentación de una queja por un tercero sería suficiente para obligar a la Comisión a iniciar el procedimiento de examen en profundidad. Tal posición daría lugar a abusos del sistema de control de las ayudas de Estado, cuyo objetivo sería incompatible con el propósito de ese sistema. Por consiguiente, mantuvo la Comisión que el recurso de anulación de la Decisión impugnada debe ser rechazado.

A mayor abundamiento, recuerda la Comisión que el *nuevo Tax Lease español* fue autorizado y no constituye ADE. Se sostiene en dicha sentencia, por parte del TJUE, que la nueva versión del artículo 115.11 del TRLIS es autónoma con respecto a la regulación anterior, y que por tanto no confiere ventaja selectiva alguna. En segundo lugar, como el sistema de TT fue notificado y autorizado por la Comisión en el año 2002, no da lugar nueva investigación. Por otro lado, dicha regulación se puede aplicar tanto a bienes fabricados dentro como fuera de España, siempre que cumplan con el requisito de fabricación según las especificaciones técnicas del comprador y que necesiten un período mínimo de fabricación de un año, excepto los activos fabricados en serie, eliminándose así mismo el requisito de autorización previa por parte de la

⁵² STJUE sala séptima de 9.12.2014, *Netherlands Maritime Technology Association, contra Commission européenne soutenue par Royaume d'Espagne*, asunto T-140/13.

⁵³ En fecha 28 de junio de 2013, el Reino de España solicitó intervenir en el procedimiento en apoyo de la Comisión.

Administración. Además, se derogaron las piezas clave del anterior régimen como son los artículos 49 y 50.3 del RIS, y el 48.4 del TRLIS y la posibilidad de convertir en definitivas las deducciones anticipadas mediante la entrada en el régimen de TT.

Por todo ello, este nuevo régimen, no contraviene la regulación comunitaria, y no puede ser catalogado como ADE, eliminando así todo tipo de dudas sobre su ilegalidad.

5. CONCLUSIÓN

El *Tax Lease español*, a primera vista, ya se veía que era parcialmente incompatible con la normativa comunitaria puesto que permitía a las AIEs y a sus inversores beneficiarse de una ventaja selectiva, y, debido a que la Comisión no lo aprobó en sus inicios, ha sido más fácil dictaminar finalmente por ésta en el verano del año 2013 la ilegalidad del mismo.

Dicho régimen, era ilegal por varios motivos. Partimos de la base de que las autoridades españolas no notificaron el SEAF a la Comisión, en violación de su obligación por el TFUE. En segundo lugar la utilización de la amortización anticipada, es decir, que se amortice el activo antes de que comience a ser explotado y desde el momento en que empieza la construcción, solo estaba disponible para las AIE involucradas en operaciones de arrendamiento fiscal para la construcción de buques de navegación marítima, sobre la base de una autorización previa obligatoria de la administración tributaria española. A esto tenemos que añadirle en tercer lugar la utilización de la exención de los impuestos sobre la plusvalía obtenida en el momento de la venta del buque a una compañía naviera que solo estaba disponible para operaciones de este tipo y sometidos a la misma autorización de la administración tributaria. Y, finalmente, el uso de la aplicación del régimen de TT en vez del régimen general del impuesto de sociedades, que también suponía la concesión de una ventaja por el hecho de evitar la aplicación del régimen general.

Todas estas medidas en conjunto conferían al SEAF el cumplimiento de los 4 requisitos exigidos por el artículo 107.1 del TFUE para ser catalogado como ADE ilegal e incompatible. Es así porque el SEAF confería una ventaja patrimonial a las empresas

beneficiarias, mediante fondos estatales y afectaba a la competencia entre los Estados mediante la concesión de ayudas selectivas.

Dichas empresas, las AIE, acumulaban los beneficios fiscales que el régimen les confería, por medio del uso de la amortización anticipada y acelerada, para repercutirlos posteriormente a sus inversores utilizando la transparencia fiscal y, finalmente, a la empresa naviera mediante el uso del régimen de TT.

A la vista de lo expuesto, la decisión de la Comisión con respecto al SEAF es la acertada, ya que todo el entramado contractual y fiscal creado en torno al régimen se concentraba en un objetivo, favorecer a las empresas españolas mediante beneficios fiscales para que así obtuvieran unos descuentos en el precio de los buques de navegación marítima de en torno a un 30 % del precio bruto inicial. De este modo se favorecería a dichas empresas y a la economía del país, distorsionando claramente el mercado europeo, y favoreciendo de forma selectiva a nuestras empresas por medio de recursos estatales en detrimento de las extranjeras.

Dicha decisión ha servido para tener más cuidado en el momento de estructurar el nuevo sistema de financiación tan grande y complejo. España elaboró el nuevo régimen que entró en vigor el 1 de enero del año 2013, conocido como el *Nuevo Tax Lease*, velando así por las necesidades de un sector salpicado por la crisis y la pérdida de trabajo.

Esta nueva regulación se diferencia sustancialmente de la anterior y tanto la Comisión como el TJUE han concluido que no es constitutiva de ADE, opinión que comparto, puesto que ni es selectiva, ni distorsiona la competencia. Esto permitirá una cierta estabilidad y una mayor seguridad jurídica en el ámbito de la industria naval.

6. BIBLIOGRAFÍA

ARGENTE ÁLVAREZ, J. Y MELLADO BENAVENTE, F.M., *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Wolters Kluwer España SA. Valencia. 2011

CALVO, R. Y PASTORIZA VÁZQUEZ, J. S., "Últimos expedientes españoles en materia de ayudas de estado fiscales: el Tax Lease y el fondo de comercio financiero en adquisición de holdings", en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 869/2013.

CALVO VÉRGEZ, J., "En torno al régimen fiscal especial de las agrupaciones de interés económico españolas y europeas en el Impuesto sobre Sociedades: análisis normativo y práctico", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 5/2006.

CALVO VÉRGEZ, J., "La amortización de bienes adquiridos mediante un contrato de cesión de uso con opción de compra o renovación y de los bienes adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero en el Impuesto sobre Sociedades", en *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 17/2010.

GARCÍA GUIJO, L., "Las Ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones", en *Dereito: revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, nº 2/2012.

CRUCELEGUI GÁRATE, J.L., "El control de las ayudas públicas en la Unión Europea", en *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, nº 61/2006.

DE JUAN CASADEVALL, J., *Ayudas de Estado e imposición directa en la Unión Europea*, Aranzadi, SA, Navarra. 2011.

FERREIRO SERRET, E., "La recuperación del TAX LEASE español", en *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 11/2013.

KRONTHALER, M-A & TZUBERY, Y., "The Estate Aid Provisions of the TFUE in Tax Matters", en MICHAEL LANG, et al. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation 3TH edition*, Ed.Spiramus. Wien, 2013.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., "El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión", en *Noticias de la Unión Europea*, nº 324/2012.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., "El régimen jurídico de las Ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria", en CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios Fiscales Internacionales y la Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer.

MARTÍNEZ LOZANO, J., "Los procedimientos de recuperación de las Ayudas de Estado. Los problemas que plantea la ejecución de la decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero", *IEF-Cuadernos de Formación*, nº 11/2010.

REY SÁNCHEZ, M., "«Tonnage Tax»: El nuevo sistema de estimación objetiva para entidades navieras en el Impuesto de Sociedades", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 15/2003.,

RUIZ ALMENDRAL, V., "Poder financiero foral y Unión Europea: Apunte de problemas pendientes" en Gordillo Pérez, L.I. *El poder normativo de Bizkaia en un contexto multinivel y transnacional*, Deusto Digital, Bilbao, 2012.

SOLÉ ESTALELLA, J., PALLERO GONZÁLEZ, F., PÉREZ MONGUIA, L., VADILLO CASERO, C.C., *El impuesto sobre sociedades inteligible*, Marcial Pons, Madrid. 2011.