

El TJUE anula la decisión de la Comisión Europea en el asunto *Fiat* y aclara el requisito de selectividad en casos de *tax rulings* sobre impuestos no armonizados

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea **anula** una sentencia del Tribunal General y una decisión de la Comisión que consideraban que el **tax ruling emitido a Fiat** constituía una **ayuda de Estado** incompatible con el mercado interior, por entender que la Comisión erró al analizar el requisito de ventaja selectiva de la ayuda. El criterio de selectividad requiere determinar si la medida constituye una excepción al régimen fiscal nacional “normal” o si, *de facto*, genera discriminación. Para medidas relativas a impuestos en materias no armonizadas, como el *tax ruling* de Fiat, la identificación del régimen fiscal “normal” debe basarse exclusivamente en la normativa fiscal nacional. La Comisión ignoró las normas fiscales nacionales y definió de forma autónoma lo que ella consideraba que debería ser la imposición “normal”, en atención al principio fiscal de libre competencia (*arm's length*) establecido en directrices de la OCDE para determinar los precios de transferencia, aunque la normativa luxemburguesa lo recogía de forma distinta. Sin embargo, la Comisión carecía de competencia para realizar dicha interpretación autónoma.

El 8 de noviembre de 2022, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“**TJUE**”) se ha pronunciado sobre ayudas de Estado en relación con *tax rulings* al resolver los recursos de casación interpuestos por Fiat Chrysler Finance Europe (“**FC**”), Luxemburgo e Irlanda en los asuntos acumulados C-885/19 P y C-898/19 P.

1. ANTECEDENTES DEL CASO

En marzo de 2012, FC solicitó a las autoridades tributarias luxemburguesas la aprobación de una decisión anticipada (un *tax ruling*) en materia de precios de transferencia (precios facturados en transacciones comerciales entre entidades pertenecientes a un mismo grupo). En septiembre de 2012, las autoridades luxemburguesas emitieron un *tax ruling* vinculante por cinco años que confirmaba que el análisis de los precios de transferencia aplicado por el contribuyente era conforme con el principio fiscal de libre competencia (o *arm's length principle*) según este se definía en la normativa luxemburguesa.

En junio de 2014, la Comisión Europea (la “**Comisión**”) decidió incoar una investigación formal para analizar si el *tax ruling* constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior al amparo del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (“**TFUE**”). Finalmente, en octubre de 2015 la Comisión adoptó una decisión en la que declaraba la existencia de una ayuda de Estado incompatible y ordenaba su devolución (la “**Decisión**”). Según la Decisión, la emisión del *tax ruling* —y

la resultante reducción de la base imponible aplicada a FC— conllevaba una excepción al sistema fiscal luxemburgués “normal” en el marco del principio de libre competencia que debe regir a la hora de fijar el valor de mercado de los precios de transferencia. Según la Comisión, ello otorgaba a FC una ventaja selectiva en detrimento de otros contribuyentes y competidores.

En diciembre de 2015, FC y Luxemburgo recurrieron la Decisión ante el Tribunal General (el “TG”) solicitando su anulación. Sin embargo, las pretensiones de los recurrentes fueron desestimadas.

2. PROCEDIMIENTO ANTE EL TJUE

FC, Luxemburgo e Irlanda (esta última interesada especialmente por las decisiones emitidas por la Comisión contra sus propios *tax rulings*) interpusieron ante el TJUE recursos de casación contra la sentencia del TG, solicitando su anulación. El TJUE ha dado la razón a las recurrentes y ha casado la sentencia del TG y anulado la Decisión, estableciendo criterios claros de cómo debe analizarse la fiscalidad nacional bajo el prisma de la normativa de ayudas de Estado cuando se trata de materias no armonizadas.

2.1 LAS MATERIAS FISCALES NO ARMONIZADAS SE SOMETEN CON CARÁCTER GENERAL A LA NORMATIVA DE AYUDAS DE ESTADO

El TJUE inicia su análisis recordando que las materias fiscales que no han sido objeto de armonización en el derecho de la Unión, como es el caso de la fiscalidad directa a la que se refiere el *tax ruling* de FC, no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas al control de las ayudas de Estado. Los Estados miembros (“EEMM”, en singular “EM”) deben abstenerse de conceder medidas fiscales que puedan constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior.

Uno de los requisitos que deben concurrir en una medida fiscal para que se considere ayuda de Estado es que debe conceder una ventaja selectiva a su beneficiario.

2.2 LA VENTAJA SELECTIVA Y EL SISTEMA “NORMAL” DE REFERENCIA SEGÚN LA DECISIÓN ANULADA

Con carácter general, la determinación de la selectividad en el caso de medidas fiscales se debe realizar en tres pasos: (i) identificar el sistema de referencia o comparación, es decir, el régimen tributario “normal” aplicable en el EM, y analizar el objetivo de su contenido y la finalidad y efectos concretos de las normas aplicables en derecho nacional; (ii) demostrar que la medida constituye una excepción a tal régimen “normal” o, aun cuando no lo sea, demostrar que provoca una discriminación *de facto* entre operadores en situación comparable; (iii) y acreditar que la excepción no está justificada por la naturaleza, objetivos generales o estructura del sistema fiscal en el que se enmarca.

A la hora de analizar si se cumplía este requisito de selectividad en el caso concreto y cuál debía ser el marco fiscal “normal” de referencia con el que tendría que compararse el *tax ruling*, la Decisión había considerado que debía aplicarse el principio de libre competencia en la determinación de los precios de transferencia según se establece en las directrices en la materia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”).

En derecho nacional luxemburgués el principio de libre competencia en la determinación de los precios de transferencia no seguía exactamente las directrices de la OCDE y distinguía las situaciones de las

sociedades integradas, como era el caso del grupo Fiat. A pesar de ello, la Comisión concluyó que, aunque la normativa luxemburguesa no recogiese exactamente los mismos criterios que las directrices de la OCDE, el sistema “normal” del que debía partir el derecho luxemburgués era el de las referidas directrices. De ahí concluye que, como el *tax ruling* de FC sigue un concepto distinto, sería una ayuda selectiva respecto del sistema “normal” de referencia, según lo interpretaba y definía la Comisión.

2.3 EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA Y EL SISTEMA “NORMAL” DE REFERENCIA. LA AUTONOMÍA FISCAL DE LOS EEMM EN CASOS DE ÁMBITOS DE FISCALIDAD NO ARMONIZADA

El TJUE desestima el razonamiento de la Decisión y del TG, basándose en las siguientes consideraciones.

- Como punto de partida, el TJUE establece que, cuando una medida tributaria cae fuera de los ámbitos objeto de armonización (e. g., fiscalidad directa y conceptos como base imponible y hecho imponible), corresponde al EM, ejerciendo su autonomía fiscal, determinar el régimen tributario “normal”, que es el punto de partida del análisis sobre la selectividad. Por ello, el principio de libre competencia a la hora de determinar los precios de transferencia no conlleva un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad cuando se trata de impuestos no armonizados.
- En segundo lugar, apreció que el derecho nacional aplicable a las sociedades en Luxemburgo en materia de imposición a sociedades integradas pretende garantizar una aproximación fiable al precio de mercado a la hora de determinar los precios de transferencia de cara al pago de impuestos. Bajo esta perspectiva, el TJUE entiende que la Comisión no podía prescindir del análisis de las modalidades concretas de aplicación de ese principio en el derecho nacional luxemburgués y de una identificación minuciosa del marco nacional de referencia.
- En tercer lugar, declaró que la Comisión carece de competencias para definir de forma autónoma la imposición considerada “normal” bajo derecho nacional para una sociedad integrada cuando se trata de impuestos no armonizados. Los métodos que se recogen en las directrices de la OCDE para fijar el valor de mercado en los precios de transferencia pueden inspirar a los EEMM a la hora de escoger los métodos aplicables en su derecho nacional. No obstante, lo único relevante a la hora de determinar lo que conforma el sistema “normal” de referencia para valorar si una medida fiscal es selectiva es lo que finalmente se recoge en la normativa nacional, no en las directrices de la OCDE o en otros métodos no contemplados en la normativa nacional. Lo contrario contravendría el principio de legalidad tributaria, y el sujeto pasivo dejaría de poder prever y calcular el impuesto devengado y el momento de su exigibilidad.

3. CONCLUSIÓN

El TJUE ha anulado la Decisión de la Comisión en el *tax ruling* de Fiat en atención a las circunstancias particulares del caso. Por un lado, el incorrecto análisis de la Comisión a la hora de valorar la selectividad de la medida. Por otro, no tener debidamente en cuenta el régimen aplicable cuando se trata de una materia impositiva que no es objeto de armonización y en la que los EEMM retienen autonomía fiscal y regulatoria. Sin embargo, debe tenerse en cuenta —y el TJUE se encarga de reiterarlo en esta sentencia— que ello no excluye que otras medidas, como podrían ser los *tax rulings* de los EEMM, estén

sujetas al control de ayudas de Estado o incluso puedan calificarse de ayudas de Estado si concurren los requisitos del artículo 107.1 del TFUE.

La conclusión es clara. Las empresas no deben “bajar la guardia” en esta materia. A pesar del éxito de esta sentencia, sigue siendo preciso revisar con cautela los *tax rulings* en vigor y los planteamientos fiscales que se puedan hacer a futuro a las autoridades tributarias, sobre todo en materia de precios de transferencia. La normativa es compleja y la postura de los tribunales de la UE todavía sigue siendo novedosa en muchos aspectos.

4. ABOGADOS DE CONTACTO



Patricia Vidal

Socia

+34 915 864 597

patricia.vidal@uria.com

Colegiada n.º 60.028 (ICAM)



Edurne Navarro

Socia

+32 263 964 62

edurne.navarro@uria.com

Colegiada n.º 15.943 (ICAM)



Guillermo Canalejo

Socio

+34 915 860 386

guillermo.canalejo@uria.com

Colegiado n.º 51.862 (ICAM)



Alfonso Gutiérrez

Socio

+34 915 860 663

alfonso.gutierrez@uria.com

Colegiado n.º 65.027 (ICAM)



Tomás Arranz

Socio

+34 915 870 853

tomas.arranz@uria.com

Colegiado n.º 99.355 (ICAM)
