

## EL TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA SE PRONUNCIA SOBRE LOS TAX RULINGS: LOS CASOS FIAT Y STARBUCKS

### El Tribunal General de la Unión Europea se pronuncia sobre los tax rulings: los casos Fiat y Starbucks

En dos sentencias adoptadas el 24 de septiembre de 2019, el Tribunal General de la Unión Europea ("TG") ha confirmado la competencia de que la Comisión Europea para analizar la compatibilidad con la normativa de ayudas de Estado de los acuerdos fiscales, conocidos como tax rulings.

Los tax ruling son acuerdos ad hoc adoptados por las autoridades fiscales de los Estados miembros en favor de determinadas empresas en los que se determina, con carácter previo a la liquidación del impuesto, el valor de mercado de las transacciones realizadas por estas empresas con otras entidades de su mismo grupo de sociedades con la finalidad de determinar el beneficio sometido a tributación en el país relevante.

En las decisiones recurridas, la Comisión Europea afirmó que los tax rulings otorgados en favor de Fiat y Starbucks por Luxemburgo y Países Bajos, respectivamente, constituían ayudas de Estado ilegales. La Comisión sostuvo que los acuerdos confirieron a estas empresas una ventaja selectiva al reducir artificialmente su carga fiscal, permitiendo que fijaran unos precios de transferencia por las operaciones intragrupo que no se correspondían con las condiciones normales de mercado.

En el caso de Fiat, el TG ha confirmado la decisión que declaraba la existencia de una ayuda ilegal y ordenaba la devolución de las cantidades impagadas derivadas del trato favorable recibido. Sin embargo, en el caso de Starbucks, el TG ha anulado la decisión que declaraba la existencia de una ayuda ilegal al considerar que la Comisión no había acreditado que la metodología empleada por esta empresa y validada por Luxemburgo había conllevado efectivamente una reducción de su carga impositiva.

### The General Court of the European Union Rules on Tax Rulings: Fiat and Starbucks Cases

In two judgements issued on September 24, 2019, the General Court of the European Union ("GC") has confirmed the power of the European Commission to analyze the compatibility of the so-called tax rulings with State aid regulations.

Tax rulings are ad-hoc agreements issued by the tax authorities of the Member States in favor of certain companies in which, prior to the payment of taxes, the tax authorities validate the market value of the transactions carried out by these companies with other companies of the same group with the purpose of determining the taxable benefit in the relevant country.

In the contested decisions, the European Commission stated that the tax rulings granted in favor of Fiat and Starbucks by Luxembourg and the Netherlands respectively constituted illegal State aid. The European Commission claimed that these agreements gave these companies a selective advantage by artificially reducing their tax burden, allowing companies to set transfer prices for intra-group operations that did not correspond to normal market conditions.

In the case of Fiat, the GC confirmed the decision declaring the existence of an illegal aid and ordering the recovery of the unpaid amounts derived from the favorable treatment received. However, in the case of Starbucks, the GC annulled the decision declaring the existence of illegal aid because it considered that the European Commission had not established that the methodology used by this company that was validated by Luxembourg had effectively led to a reduction in its burden tax.

#### PALABRAS CLAVE

Ayudas de Estado, Tax rulings, Selectividad, Tribunal General, Comisión Europea.

#### KEY WORDS

State aid, tax ruling, Selectivity, General Court, European Commission

Fecha de recepción: 01-12-2019

Fecha de aceptación: 09-12-2019

### ANTECEDENTES

El 21 de octubre de 2015, la Comisión Europea adoptó las dos primeras decisiones en las que declaraba que los tax rulings concedidos a Fiat y Starbucks por Luxemburgo y Países Bajos, respectivamente, constituían ayudas de Estado ilegales.

Las decisiones recurridas se enmarcan en una investigación más amplia iniciada por la Comisión en el año 2013 en relación con los acuerdos fiscales individuales que los Estados miembros habían otorgado en el periodo 2010-2012. A partir de la información obtenida, la Comisión Europea inició varios expedientes en el ámbito de las ayudas de Estado.

En ese momento, varios Estados miembros cuestionaron la competencia de la Comisión Europea en este ámbito, alegando que estas investigaciones constituían un intento de armonización encubierta de los sistemas fiscales de los Estados miembros cuando las competencias en materia fiscal no han sido cedidas a Unión Europea ("UE").

El artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ("TFUE") declara ilegales las ayudas de Estado concedidas, salvo los casos de exención previstos en esta misma disposición. Los Estados miembros que deseen conceder ayudas deben notificarlo previamente a la Comisión Europea, que deberá valorar si estas medidas son compatibles

con el mercado anterior y, en su caso, autorizarlas. La ausencia de notificación conlleva que las ayudas concedidas sean consideradas “ilegales” y pueda ordenarse su recuperación.

La jurisprudencia de los tribunales de la UE ha establecido que una medida será considerada ayuda de Estado si concede una ventaja directa o indirecta mediante fondos estatales en favor de determinadas empresas. A este respecto, una medida será selectiva si resulta de la aplicación de una facultad discrecional de la administración.

En el caso concreto de los *tax rulings*, la cuestión examinada por la Comisión Europea era en qué medida estos acuerdos habían reducido artificialmente la carga tributaria de las empresas beneficiarias. A este respecto, las decisiones analizaban si los precios de transferencia aprobados por las autoridades fiscales mediante los citados *tax rulings* dejaban a las sociedades de Fiat y Starbucks en una situación mejor de lo que hubieran estado sociedades no pertenecientes a un grupo de empresas.

En ambos casos, la Comisión Europea consideró que las empresas habían fijado los precios de transferencia en niveles que no se correspondían con las condiciones normales de mercado y ello les había permitido trasladar parte de sus beneficios a países en donde no estaban sometidos al pago de ningún impuesto.

Mediante las decisiones recurridas, la Comisión Europea ordenó a las autoridades fiscales de Luxemburgo y Países Bajos que recuperasen los impuestos no pagados por Fiat y Starbucks, respectivamente, en el periodo en el que el *tax ruling* estuvo en vigor. Estas son las primeras sentencias en las que el TG entra a valorar en detalle el análisis realizado por la Comisión Europea en el ámbito de los *tax rulings*, ya que, aunque el TG anuló en febrero de 2019 la decisión relativa al régimen belga sobre beneficios extraordinarios, esta nulidad se basó en motivos procedimentales.

## EL CASO FIAT (ASUNTOS T-755/15 Y T-759/15)

### La decisión de la Comisión Europea

El asunto Fiat se refiere a un *tax ruling* emitido en 2012 por las autoridades fiscales de Luxemburgo a favor de Fiat Chrysler Finance Europe (“FCFE”), una filial del grupo Fiat con sede en dicho país que presta servicios de tesorería y financiación al grupo. En el citado *tax ruling*, las autoridades fiscales

luxemburguesas aprobaban el método usado por el grupo Fiat para valorar la remuneración que recibía la filial luxemburguesa por los servicios de financiación prestados al grupo.

A juicio de la Comisión Europea, el *tax ruling* en cuestión otorgaba una ventaja selectiva a la filial del grupo Fiat al reducir la carga fiscal que dicha filial debía soportar en comparación con la que habría soportado una sociedad independiente no integrada en un grupo. Para determinar que existía dicha diferencia, la Comisión Europea examinó si el *tax ruling* autorizaba el cálculo de precios de transferencia que reducían la base imponible de FCFE sin ser coherentes con los que habría abonado una sociedad independiente por los mismos servicios. Como resultado de dicho examen, la Comisión determinó que el método usado por FCFE y las autoridades de Luxemburgo no era correcto y producía una reducción de los impuestos que esta sociedad debía abonar en Luxemburgo.

En consecuencia, la Comisión Europea declaró que el *tax ruling* constituía una ayuda de Estado, incompatible con el mercado interior, que debía ser recuperada por las autoridades de Luxemburgo.

### La sentencia del TG

Luxemburgo y Fiat solicitaron la anulación de la decisión por los siguientes motivos principales: (i) aplicación de un análisis que conduce a una armonización fiscal encubierta; (ii) haber considerado que el acuerdo fiscal otorgaba una ventaja; y (iii) haber considerado que dicha ventaja era selectiva, en contra de lo dispuesto en el artículo 107 del TFUE.

En primer lugar, por lo que respecta al motivo relativo a la armonización fiscal encubierta, el TG rechaza que, al examinar si el *tax ruling* controvertido se ajustaba a las normas en materia de ayudas de Estado, la Comisión Europea llevara a cabo una armonización fiscal que pudiera infringir las competencias exclusivas de los Estados miembros en materia tributaria. Al contrario, la sentencia declara que la Comisión Europea se limitó a ejercer sus facultades legítimas de comprobar si el *tax ruling* luxemburgués confería al beneficiario una ventaja con respecto a la tributación normal, tal como la define el derecho fiscal nacional, en infracción de lo establecido en el artículo 107 del TFUE.

En segundo lugar, por lo que respecta a la existencia de una ventaja para Fiat, la sentencia examinó si la

Comisión Europea estaba facultada para analizar la resolución fiscal controvertida a la luz del principio “*arm’s length*”, que establece que las transacciones entre sociedades del mismo grupo deben valorarse en condiciones normales de mercado (*i. e.*, como si se realizaran entre empresas independientes).

A este respecto, los recurrentes sostenían que la aplicación del principio “*arm’s length*” no resultaba del derecho de la UE. De esta forma, la Comisión Europea estaría armonizando el sistema fiscal al comparar el *tax ruling* con un término de comparación que no se encontraba amparado por las normas nacionales fiscales. El Tribunal rechaza esta objeción y declara que la Comisión Europea podía legítimamente hacer uso de este principio como una herramienta para comprobar si una medida fiscal es selectiva a los efectos del artículo 107 TFUE.

En particular, la sentencia señala que, en el caso de las medidas fiscales, la existencia misma de una ventaja solo puede establecerse en comparación con la tributación normal. Para determinar la existencia de una ventaja fiscal, la posición de la sociedad receptora del *tax ruling* debe compararse con su posición en ausencia de él y en el marco de las normas fiscales generales.

El TG señala a continuación que la determinación de los precios de las operaciones intragrupo no se realiza en condiciones de mercado. Si las normas fiscales nacionales no distinguen entre sociedades integradas en un grupo de sociedades y sociedades independientes a efectos de su sujeción al impuesto sobre sociedades, ha de considerarse que dichas normas tienen el objetivo de gravar el beneficio derivado de la actividad económica de una sociedad parte de un grupo como si esta realizara operaciones a precios de mercado.

Para determinar si los precios fijados son precios de mercado, entonces entra en juego el principio de *arm’s length*, como herramienta para la aplicación del artículo 107 TFUE.

La sentencia también examinó si existía evidencia de una ventaja concreta. En particular, el Tribunal analizó si la Comisión Europea había acreditado que la metodología para calcular la remuneración de la filial luxemburguesa de Fiat en cuestión, tal y como fue aprobada por el *tax ruling*, daba lugar a una reducción del beneficio imponible de Fiat en infracción del principio de *arm’s length*.

A este respecto, el Tribunal concluye que Luxemburgo subestimó significativamente el capital necesario para realizar las actividades de FCFE y sopor-

tar los riesgos asociados. Por lo tanto, la remuneración de FCFE, calculada como un rendimiento del capital, no constituía una aproximación fiable de una remuneración basada en condiciones de mercado. Esto dio lugar a una reducción de la carga fiscal de la sociedad filial de Fiat y, por tanto, a una ventaja en el sentido del artículo 107 del TFUE.

En tercer lugar, por lo que se refiere a los motivos relativos a la selectividad de la ventaja concedida a Fiat, el Tribunal concluye que la Comisión no cometió ningún error al considerar que la ventaja conferida a Fiat por la resolución fiscal en cuestión era selectiva, al tratarse de una medida individual.

El Tribunal añade que, en cualquier caso, la decisión también estableció que la medida en cuestión era selectiva sobre la base del análisis de selectividad en tres etapas habitual en materia fiscal. Este análisis consiste en considerar si, a la luz de un marco de referencia definido (primera etapa), la medida se aparta de dicho marco (segunda etapa) de una forma que no es coherente con el sistema y objetivos generales del sistema fiscal (tercera etapa). Independientemente del marco de referencia utilizado por la Comisión Europea, ya sea el sistema general del impuesto de sociedades en Luxemburgo o el precepto concreto de la legislación sobre relaciones entre sociedades del mismo grupo, la Comisión Europea consideró correctamente que se cumplía el análisis de tres etapas, puesto que el *tax ruling* se apartaba de las normas fiscales luxemburguesas.

Esta sentencia no es firme al haber sido recurrida por Fiat ante el Tribunal de Justicia.

## EL CASO STARBUCKS

### La Decisión de la Comisión

En 2008, las autoridades fiscales holandesas celebraron un *tax ruling* con una filial holandesa del grupo Starbucks (Starbucks Manufacturing EMEA BV, o “SMBV”) dedicada a tostar granos de café. El objetivo de ese acuerdo era determinar, a los efectos del cálculo del impuesto de sociedades sobre SMBV, la remuneración de SMBV por sus actividades de producción y distribución dentro del grupo. El *tax ruling* también confirmaba la cuantía del *royalty* que SMBV pagaba a otra sociedad del mismo grupo Starbucks (Alki) por una licencia de derechos de propiedad intelectual y *know how* asociados a los productos de café tostado de Starbucks.

En 2015, la Comisión consideró que el *tax ruling* constituía una ayuda incompatible con el mercado interior y ordenó la recuperación de dicha ayuda. En particular, a juicio de la Comisión Europea, el acuerdo fiscal empleaba una metodología para determinar los precios de transferencia aplicables a SMBV que no cumplía con los criterios derivados del principio de *arm's length*, reconocido en el propio derecho holandés. Esto implicaba que se estaba confiriendo una ventaja selectiva a esta sociedad al reducir su carga impositiva.

### La sentencia del TG

Los Países Bajos y Starbucks interpusieron ante el Tribunal General un recurso de anulación de la decisión sobre la base de los siguientes motivos principales: (i) error en el uso del principio de *arm's length* para determinar la existencia de una ventaja en infracción de la autonomía fiscal de los Estados miembros; (ii) error al considerar que la elección de un método contable concreto para determinar la remuneración de SMBV constituía una ventaja; y, (iii) error al considerar que la aplicación del *tax ruling* y la validación del método TNMM había conferido una ventaja a la sociedad filial de Starbucks.

En relación con el uso del principio de *arm's length*, el TG reproduce las mismas consideraciones que en el asunto Fiat y confirma el uso de este principio como una herramienta para determinar la selectividad de un esquema de precios intragrupo.

A continuación, la sentencia analiza en detalle la fundamentación de la decisión en relación con los supuestos errores identificados por la Comisión Europea en la aplicación de la metodología de cálculo de precios de transferencia para el caso de la filial del grupo Starbucks.

La fundamentación de la decisión sobre la existencia de una ayuda de Estado ilegal se basaba principalmente en que el *tax ruling* había seleccionado cierto método de cálculo de precios de transferencia (el método TNMM, por sus siglas en inglés *transactional net margin method*) en perjuicio de otro método (el método CUP o *comparable uncontrolled price method*), cuando ambos métodos son métodos incluidos en las directrices aprobadas por la OECD para determinar precios de transferencia en relaciones intragrupo.

Pues bien, la sentencia afirma que el mero incumplimiento de ciertos requisitos metodológicos no

conduce necesariamente a una reducción de la carga fiscal. Por tanto, la Comisión Europea tenía la carga de haber acreditado que los supuestos errores metodológicos identificados en el *tax ruling* (i) no permitían llegar a una aproximación fiable del resultado en condiciones *arm's length* y (ii) que conducían a una reducción de la carga fiscal.

La sentencia concluye que el análisis de la Comisión Europea contenido en la decisión no era suficiente, al no haber acreditado que el supuesto error identificado en relación con la elección del método TNMM y no del método CUP había efectivamente dado lugar a una carga fiscal "demasiado baja". En concreto, el TGUE reprocha a la Comisión que no realizara una comparación con el resultado que se habría obtenido con el método CUP. Por consiguiente, la sentencia declara que la decisión erró al considerar que la mera elección del método TNMM, en el presente caso, confería una ventaja a la filial del grupo Starbucks.

En lo que respecta al *royalty* pagado a la sociedad hermana de SMBV (Alki), la decisión había considerado que éste habría sido inexistente si hubiera sido negociado entre sociedades independientes (principio *arm's length*). La sentencia, tras analizar las funciones de la sociedad filial en cuestión y los contratos comparables considerados por la Comisión Europea en la decisión, concluye que no se había acreditado que la cuantía del *royalty* debiera haber sido cero, puesto que la propiedad industrial transferida tenía valor económico al ser necesaria para la actividad de SMBV, y tampoco se había acreditado que la cantidad fijada pudiera dar lugar a una ventaja.

En lo que respecta a los precios pagados por los granos de café, la decisión había considerado que los precios pagados por la filial holandesa en cuestión eran demasiado bajos a la luz del método CUP. La sentencia considera que para demostrar que el precio de los granos de café pagado por SMBV era excesivo, la decisión debería contener una comparativa con el precio de los granos de café pagados por sociedades independientes y, al no haberse realizado esta comparación, no era posible presumir la existencia de una ventaja económica.

En suma, la sentencia declara que en la decisión no se había acreditado de forma suficiente la existencia de una ventaja económica en beneficio de la filial de Starbucks en cuestión, con lo que no se cumple uno de los criterios para determinar la existencia de una ayuda de Estado y, por tanto, anula la decisión.

Esta sentencia es firme ,ya que la Comisión ha anunciado que no la recurrirá ante el Tribunal de Justicia.

## CONCLUSIÓN

Estas sentencias han confirmado la competencia de la Comisión Europea para entrar a analizar la legalidad de los *tax ruling* y, en este ámbito, la posibilidad de que se realice un examen exhaustivo de la metodología empleada por las empresas y validada por las autoridades fiscales para determinar el precio de las operaciones intragrupo. A este respecto, el TG ha confirmado el uso del principio de “*arm’s length*” como una herramienta adecuada para determinar la selectividad de la medida.

Sin embargo, el TG también ha recordado la necesidad de que la Comisión Europea acredite de forma efectiva y sólida en cada caso la existencia de una ventaja, sin que sea posible presumir que la aplicación de una metodología distinta al principio

“*arm’s length*” es suficiente para declarar la existencia de una ayuda de Estado ilegal.

Será necesario esperar para conocer si el Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirma la posición del TG a este respecto, así como cuál será la posición del TG en los recursos que todavía están pendientes de resolución, interpuestos por Apple y Amazon en relación con los *tax rulings* concedidos a estas empresas por Irlanda y Luxemburgo.

Mientras tanto, será conveniente que las empresas tengan en cuenta las directrices facilitadas por estas sentencias a los efectos del cálculo de los precios de transferencia, ya que la Comisión Europea ha declarado su intención de continuar investigando este tipo de acuerdos. De hecho, además de los casos que se encuentran actualmente pendientes de resolución, en octubre de 2018 la Comisión Europea ha realizado una nueva petición de información a los Estados miembros para obtener datos sobre otros *tax ruling*.

RAQUEL LAPRESTA BIENZ Y JOKIN BELTRÁN DE LUBIANO (\*)

---

(\*) Abogados del Área de Derecho Público, Procesal y Arbitraje de Uría Menéndez (Bruselas).