

## II

(Actos no legislativos)

## DECISIONES

## DECISIÓN DE LA COMISIÓN

de 17 de julio de 2013

**relativa a la ayuda estatal SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) ejecutada por España Régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero también conocidos como Sistema español de arrendamiento fiscal**

[notificada con el número C(2013) 4426]

(El texto en lengua española es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

(2014/200/UE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, su artículo 108, apartado 2, párrafo primero,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y, en particular, su artículo 62, apartado 1, letra a),

Después de haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones de conformidad con las disposiciones anteriormente citadas <sup>(1)</sup> y vistas sus observaciones,

Considerando lo siguiente:

## 1. PROCEDIMIENTO

- (1) Según varias denuncias registradas por la Comisión desde mayo de 2006, el régimen español aplicable a las empresas navieras desde 2002 (Sistema español de arrendamiento fiscal) permitía que las empresas de transporte marítimo adquirieran buques en España con un descuento de entre un 20 % y un 30 %. En particular, dos federaciones nacionales de astilleros y un astillero individual denunciaron a la Comisión que este régimen provocaba la pérdida de contratos de construcción naval de sus miembros en beneficio de los astilleros españoles. El 13 de julio de 2010, asociaciones de construcción naval de siete países europeos firmaron una petición contra el denominado Sistema español de arrendamiento fiscal (en lo sucesivo, «el SEAF»). Al menos una empresa naviera apoyó estas denuncias. En agosto de 2010, un diputado del Parlamento Europeo formuló una pregunta sobre el mismo tema <sup>(2)</sup>.
- (2) Mediante cartas de 15 de septiembre de 2006, 30 de enero de 2007, 6 de noviembre de 2007 y 3 de marzo de 2008, la Comisión envió a España solicitudes de información. España respondió mediante cartas de 16 de octubre de 2006, 23 y 27 de febrero de 2007, 11 de enero de 2008 y 27 de marzo de 2008. En una reunión celebrada el 29 de abril de 2008, la Comisión solicitó información a España, que la suministró mediante carta de 17 de junio de 2008. La Comisión solicitó nueva información adicional mediante cartas de 23 de septiembre de 2008, información que España presentó por carta de 24 de octubre de 2008.
- (3) Tras recibir nueva información de los denunciantes, la Comisión volvió a pedir información adicional mediante cartas de 11 de enero y 25 de mayo de 2010. España respondió mediante cartas de 10 de marzo y 26 de julio de 2010. El 24 de enero de 2011 tuvo lugar una reunión con las autoridades españolas.

<sup>(1)</sup> DO C 276 de 21.9.2011, p. 5.

<sup>(2)</sup> Véase la pregunta parlamentaria E-5819/2010, respondida el 31.8.2010.

- (4) Por carta de 29 de junio de 2011, la Comisión notificó a España su decisión de incoar el procedimiento previsto en el artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con el régimen de ayuda antes citado.
- (5) Mediante carta de 2 de agosto de 2011, España presentó sus observaciones sobre la decisión de incoación.
- (6) La Decisión de la Comisión de incoar el procedimiento de investigación formal [denominada en lo sucesivo «la Decisión C(2011) 4494 final»] se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* <sup>(3)</sup>. La Comisión invitó a las partes interesadas a presentar sus observaciones sobre las medidas.
- (7) La Comisión recibió observaciones de varias partes interesadas. Las remitió a España mediante cartas de 23 de febrero, 7 de marzo, 11 de julio y 29 de octubre de 2012 y de 12 y 25 de febrero y 22 de abril de 2013, dándole la oportunidad de presentar sus observaciones, las cuales se recibieron por cartas de 30 de abril, 24 de mayo, 9 y 23 de julio y 14 de noviembre de 2012, y de 25 de febrero, 12 de marzo y 21 de mayo de 2013. España presentó igualmente observaciones adicionales en sus cartas de 3 y 9 de octubre de 2012. A petición de los interesados, la Comisión se reunió con Pequeños y Medianos Astilleros en Reconversión («PYMAR») <sup>(4)</sup> el 13 de noviembre de 2012 y el 4 de febrero de 2013, y con las autoridades españolas el 6 de marzo de 2013.

## 2. DESCRIPCIÓN DEL SISTEMA ESPAÑOL DE ARRENDAMIENTO FISCAL

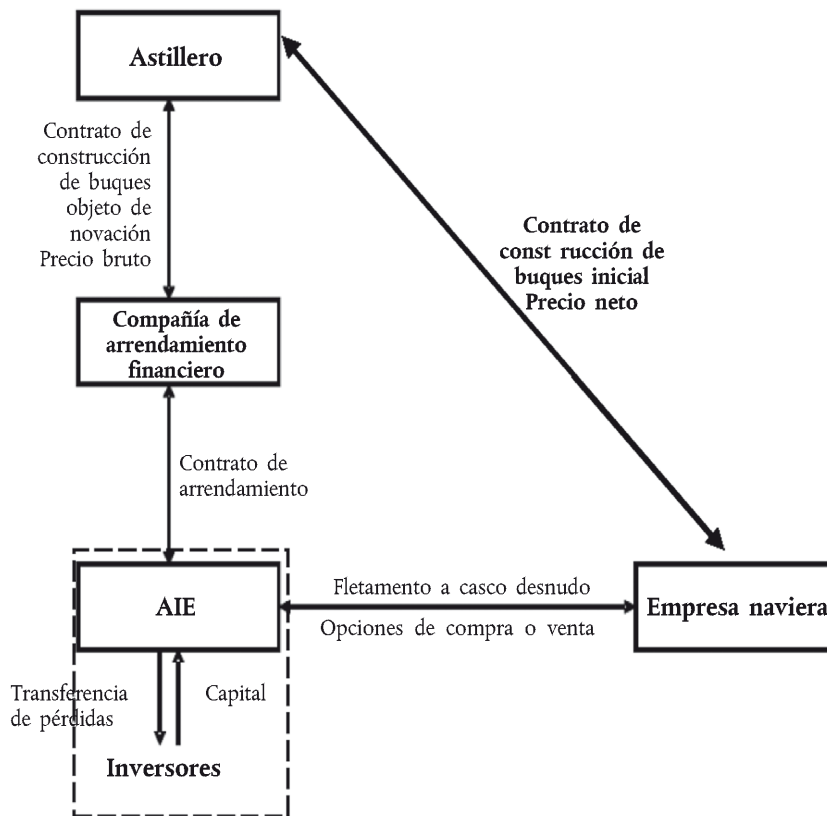
- (8) EL Sistema español de arrendamiento fiscal se utiliza en el contexto de las transacciones consistentes en la construcción por los astilleros (vendedores) y la adquisición por las empresas navieras marítimas (compradoras) de buques marítimos, así como en la financiación de estas transacciones por medio de una estructura jurídica y financiera *ad hoc*.
- (9) El SEAF se basa en:
  - una estructura jurídica y financiera *ad hoc* organizada por un banco que se sitúa entre la empresa naviera y el astillero, respectivamente compradora y vendedor de un buque,
  - una compleja red de contratos entre las diferentes partes, y
  - la aplicación de diversas medidas fiscales españolas.
- (10) A petición de la Comisión, las autoridades españolas han confirmado que el SEAF se ha utilizado en 273 transacciones de construcción y adquisición de buques entre el 1 de enero de 2002 y el 30 de junio de 2010, por un valor total de 8 727 997 332 EUR. El régimen se siguió aplicando hasta el 29 de junio de 2011, fecha en que se incoó el procedimiento de investigación formal. Los compradores son empresas navieras de toda Europa y de fuera de Europa. Con una sola excepción (un contrato por 6 148 969 EUR), en todas las transacciones intervinieron astilleros españoles.

### 2.1. EL SEAF — ESTRUCTURA JURÍDICA Y FINANCIERA

- (11) Como ya se ha indicado, una operación del SEAF permite a una naviera tener un buque nuevo construido con un descuento del 20 % al 30 % respecto al precio que cobra el astillero. A fin de obtener el precio rebajado (previa deducción del descuento), una empresa naviera debe aceptar no comprar el buque directamente al astillero sino a una agrupación de interés económico (AIE) constituida con arreglo al Derecho español y creada por un banco.
- (12) La estructura del SEAF es un entramado de planificación fiscal organizado en general por un banco para generar beneficios fiscales al nivel de los inversores en una AIE fiscalmente transparente y para transferir parte de estos beneficios fiscales a la empresa naviera, en forma de un descuento sobre el precio del buque, conservando los inversores de la AIE el resto de los beneficios como remuneración por su inversión. Junto a la AIE, en una operación del SEAF intervienen otros intermediarios, en particular un banco y una sociedad de arrendamiento financiero (véase el gráfico que figura a continuación).

<sup>(3)</sup> Véase la nota 1.

<sup>(4)</sup> Asociación española de pequeños y medianos astilleros.



- (13) En la práctica, la AIE arrienda el buque de una compañía de arrendamiento desde la fecha en que comienza su construcción. Cuando finaliza la construcción, la AIE fleta el buque a la compañía naviera en régimen de casco desnudo, y esta última comienza a explotar el buque. En cualquier caso, la AIE se compromete a comprar el buque al final del contrato de arrendamiento y la empresa naviera se compromete a comprar el buque al final del contrato de fletamento a casco desnudo, mediante contratos recíprocos con opción de compra y venta <sup>(5)</sup>. La fecha para ejercer las opciones establecida en el contrato de arrendamiento se fija unas cuantas semanas antes de la fecha para ejercer la opción fijada en el contrato de fletamento a casco desnudo. Ambas opciones se ejercen una vez que la AIE pasa al régimen de tributación por tonelaje (para una descripción más detallada, véase la Sección 2.2.4 Medida 4: La tributación por tonelaje). Las partes firman un acuerdo marco para asegurarse de que todas están de acuerdo con la organización y funcionamiento de la estructura del SEAF.
- (14) Las transacciones que tienen lugar entre los distintos participantes en la operación del SEAF se describen con más detalle en la Decisión C(2011) 4494 final (sección 2.2) <sup>(6)</sup>, basándose en los ejemplos presentados por España <sup>(7)</sup>.

## 2.2. EL SEAF — ESTRUCTURA FISCAL

- (15) El objetivo de la organización SEAF descrito en la sección 2.1 es, en primer lugar, generar los beneficios de determinadas medidas fiscales en beneficio de la AIE y de los inversores participantes en ella que, a continuación, trasladan parte de estos beneficios a la empresa naviera que adquiere un nuevo buque.
- (16) La recogida de los beneficios fiscales por la AIE se produce en dos fases con arreglo a dos conjuntos diferentes de normas tributarias. En una primera fase, se aplica una amortización anticipada y acelerada del buque arrendado en el marco del régimen «normal» del impuesto de sociedades, lo que genera grandes pérdidas para la AIE. En virtud de la transparencia fiscal de las AIE, estas pérdidas fiscales pueden deducirse de los ingresos propios de los inversores en proporción a su participación en la AIE.

<sup>(5)</sup> La empresa arrendadora y la empresa naviera también celebran contratos de opciones de compra (o *call*) y de venta (o *put*).

<sup>(6)</sup> Véase la nota 3.

<sup>(7)</sup> Mediante carta de 26 de julio de 2010.

- (17) En condiciones normales, el ahorro fiscal que permite esta amortización anticipada y acelerada del coste del buque se debe compensar posteriormente mediante el aumento de los impuestos que deba pagar, ya sea cuando el buque se ha amortizado totalmente y no pueden deducirse más costes de amortización ya cuando el buque se vende y se obtiene una plusvalía con la venta<sup>(8)</sup>. En virtud de la transparencia fiscal de la AIE, el incremento de sus beneficios en los años posteriores normalmente se añadiría a los ingresos propios de los inversores y se gravaría.
- (18) Sin embargo, en una operación del SEAF, las AIE no conservan los buques cuando estos están totalmente amortizados. En la segunda fase, el ahorro fiscal resultante de la transferencia de las pérdidas iniciales a los inversores se conserva gracias a que la AIE pasa al régimen de tributación de los ingresos en función del tonelaje («TT») y a la exención total de los beneficios de capital resultantes de la venta del buque —poco después del paso al nuevo régimen— a la empresa naviera<sup>(9)</sup>. Para más información sobre estas dos fases, véase la Decisión C(2011) 4494 final (sección 2.3.1).
- (19) Según la información de que dispone la Comisión<sup>(10)</sup>, el efecto conjunto de las medidas fiscales utilizadas en el SEAF permite a la AIE y a sus inversores obtener un beneficio fiscal de aproximadamente el 30 % del precio bruto inicial del buque. Este beneficio fiscal —que inicialmente obtienen la AIE/sus inversores— queda en parte (10 %-15 %) en manos de los inversores, y otra parte (85 %-90 %) se transfiere a la empresa naviera, que finalmente se convierte en propietaria del buque, con una reducción del 20 % al 30 % respecto al precio bruto inicial del buque.
- (20) Como ya se ha mencionado, las operaciones del SEAF combinan distintas medidas fiscales individuales —relacionadas, no obstante, entre sí— para generar un beneficio fiscal. En la sección siguiente se describen brevemente estas medidas. Para una descripción más detallada, véase la Decisión C(2011) 4494 final (sección 2.4).

#### 2.2.1. Medida 1: Amortización acelerada<sup>(11)</sup> de los activos arrendados (artículo 115, apartado 6, del TRLIS)

- (21) En España, el tratamiento fiscal de una transacción de arrendamiento es diferente de su tratamiento contable. El capítulo XIII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS)<sup>(12)</sup> y el artículo 49 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS),<sup>(13)</sup> se aplican a los contratos de arrendamiento financiero con una duración mínima de dos años si se refieren a bienes muebles, y de diez años si lo hacen a bienes inmuebles o establecimientos industriales.

<sup>(8)</sup> De hecho, la venta de un activo amortizado en exceso debido a una amortización anticipada y acelerada debe arrojar normalmente una plusvalía, ya que el valor fiscal residual del activo probablemente es muy inferior a su precio de venta.

<sup>(9)</sup> La diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal del buque. El valor fiscal del buque es el precio inicial pagado menos los importes deducidos (gastos) para tener en cuenta su amortización. En el presente asunto, el buque estaría completamente o casi completamente amortizado antes de que la AIE pasara a la TT, es decir, su valor contable sería cero, o poco más de cero.

<sup>(10)</sup> Esta información incluye la presentada por España: tres ejemplos reales de solicitudes presentadas por AIE a la administración tributaria con arreglo al artículo 115, apartado 11, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), y los contratos y otros anexos adjuntos a dichas solicitudes.

<sup>(11)</sup> En la presente Decisión, el término «amortización» se refiere indistintamente a la deducción del coste de amortización por parte del propietario de un activo o a la deducción por parte del arrendatario de los pagos realizados para que el arrendador pueda recuperar el coste del activo. Por consiguiente, la amortización acelerada de los activos arrendados se refiere a la posibilidad de que los arrendatarios deduzcan estos pagos dentro de los límites del doble o el triple de la amortización lineal.

<sup>(12)</sup> Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, publicado en el *Boletín Oficial del Estado* (BOE) español de 11 de marzo de 2004.

<sup>(13)</sup> Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, publicado en el *Boletín Oficial del Estado* (BOE) español de 6 de agosto de 2004.

- (22) A efectos exclusivamente fiscales, la parte de los pagos que permite al arrendador recuperar el coste del activo <sup>(14)</sup> se considera un gasto fiscalmente deducible dentro de determinados límites, a saber: la cantidad deducida no puede superar la cantidad resultante de multiplicar el coste del activo por el doble o el triple del coeficiente oficial de amortización lineal máxima para el tipo de activo de que se trate.
- (23) En el caso de los buques, la amortización lineal normal se extiende, a efectos fiscales, a lo largo de 10 años (10 % anual). El porcentaje máximo de amortización acelerada para activos arrendados oscila entre un 20 % y un 30 % anual (de 40 a 60 meses). Con arreglo a la legislación española, las compañías navieras pueden amortizar según el método de amortización decreciente <sup>(15)</sup> o el método de la suma de los dígitos de los años (SDA) <sup>(16)</sup>.

### 2.2.2. Medida 2: Aplicación discrecional de la amortización anticipada de activos arrendados (artículo 115, apartado 11, y artículo 48, apartado 4, del TRLIS y artículo 49 del RIS)

- (24) En virtud del artículo 115, apartado 6, del TRLIS, la amortización acelerada del activo arrendado da comienzo en la fecha en la que el activo se pone en condiciones de funcionamiento, es decir, no antes de que el activo arrendado sea entregado al arrendatario y este comience a usarlo. No obstante, con arreglo al artículo 115, apartado 11, del TRLIS <sup>(17)</sup>, el Ministerio de Economía y Hacienda puede, previa solicitud formal del arrendatario, establecer una fecha anterior para el inicio de la amortización. En principio, esta disposición se aplica, en determinadas condiciones, a todos los activos que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero y puedan optar a la amortización acelerada.
- (25) De hecho, el artículo 115, apartado 11, del TRLIS impone dos condiciones de carácter general. En primer lugar, la nueva fecha de inicio debe determinarse «atendiendo a las peculiaridades del período de contratación o de la construcción del bien, así como a las singularidades de su utilización económica». Con arreglo al artículo 49 del RIS, las autoridades tributarias solo autorizan la amortización anticipada desde el inicio del período de construcción cuando dicho período sea superior a 12 meses y el contrato de arrendamiento prevea pagos anticipados del arrendamiento. En segundo lugar, «siempre que dicha determinación no afecte al cálculo de la base imponible derivada de la utilización efectiva del bien, ni a las rentas derivadas de su transmisión que deban determinarse según las reglas del régimen general del impuesto o del régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS».
- (26) Con arreglo al artículo 48, apartado 4, del TRLIS <sup>(18)</sup>, los activos que puedan ser objeto del régimen de amortización anticipada contemplado en el artículo 115, apartado 1, del TRLIS se arrendarán a AIE registradas en España que, a su vez, los subarrendarán a terceros. Por otra parte, el artículo 49 del RIS establece el procedimiento que se debe seguir para presentar una solicitud de amortización anticipada de activos arrendados.

### 2.2.3. Medida 3: Las agrupaciones de interés económico (AIE)

- (27) Como ya se ha mencionado las AIE españolas tienen una personalidad jurídica distinta de la de sus miembros. Debido a ello, las AIE pueden presentar una solicitud tanto para la aplicación de la medida de amortización anticipada como para acogerse al régimen alternativo de tributación por tonelaje contemplado en los artículos 124 a 128 del TRLIS (véase la sección 2.2.4), si cumplen las condiciones de elegibilidad exigidas a tal efecto en el Derecho español, incluso aunque ninguno de sus miembros sea una empresa naviera.
- (28) No obstante, desde una perspectiva fiscal, las AIE son transparentes con respecto a sus accionistas residentes en España. En otras palabras, a efectos fiscales, los beneficios (o pérdidas) obtenidos por las AIE se atribuyen directamente a sus miembros residentes en España a prorrata. Debido a que sus miembros consideran que las

<sup>(14)</sup> Excluido el valor de la opción de compra.

<sup>(15)</sup> Cada año se aplica un porcentaje constante al valor residual del activo al finalizar el ejercicio fiscal anterior (valor residual = valor de adquisición menos amortización contabilizada en el pasado). En lugar de distribuir el coste del activo de forma uniforme a lo largo de un período determinado, en este sistema los cargos por amortización se reducen a cada período sucesivo.

<sup>(16)</sup> Si un activo debe amortizarse en cinco años, el SDA es 15 (= 1 + 2 + 3 + 4 + 5) y el coste de amortización es de 5/15 del valor de adquisición en el año 1, de 4/15 en el año 2, y así sucesivamente, hasta 1/15 en el año 5.

<sup>(17)</sup> Copiado del anterior artículo 128, apartado 11, de la Ley 43/1995, introducido por la Ley 24/2001 y aplicable a partir de 2002. Por «amortización anticipada» se entiende la anticipación de la fecha en la que puede dar comienzo la amortización. En el presente asunto, los sujetos pasivos, siempre que reciban la necesaria autorización fiscal, pueden dar comienzo a la amortización acelerada durante la construcción del buque, es decir, antes de que el buque sea entregado al sujeto pasivo, o de que este comience a usarlo.

<sup>(18)</sup> El artículo 48 del TRLIS regula el régimen fiscal especial aplicable a las agrupaciones de interés económico. Véase la sección 2.2.3, Medida 3: Las agrupaciones de interés económico (AIE).

AIE que participan en operaciones del SEAF constituyen un vehículo de inversión —más que una forma de realizar conjuntamente una actividad—, la presente Decisión se refiere a ellos como a inversores.

- (29) La transparencia fiscal de las AIE permite repercutir las considerables pérdidas de la AIE debidas a una anticipada y acelerada amortización directamente en los inversores, que pueden compensar estas pérdidas con sus beneficios propios y reducir el impuesto devengado.

#### 2.2.4. Medida 4: El régimen de tributación por tonelaje (artículos 124 a 128 del TRLIS)

- (30) La legislación española relativa al régimen de TT se aplica desde 2002. Prevé un cálculo alternativo de los beneficios imposables de las empresas navieras por sus actividades de transporte elegibles, basado en el tonelaje explotado y no en la diferencia entre ingresos y gastos.
- (31) La Comisión autorizó <sup>(19)</sup> el régimen de TT español como ayuda estatal compatible en virtud de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al transporte marítimo <sup>(20)</sup> (en lo sucesivo, «las Directrices marítimas»). Las disposiciones que regulan el régimen de TT se recogen en los artículos 124 a 128 del capítulo XVII del TRLIS.
- (32) España adoptó también medidas de ejecución que se recogen en los artículos 50 a 52 del título VI del RIS. La Comisión señala que, a diferencia de las normas establecidas en los artículos 124 a 128 del TRLIS, que fueron notificadas a la Comisión y aprobadas por esta, estas medidas de ejecución —y en particular la excepción contemplada en el artículo 50, apartado 3, del RIS (véase la sección 2.2.5)— no fueron notificadas a la Comisión ni autorizadas por ella.
- (33) Al igual que en otros Estados miembros, la posibilidad de acogerse al régimen de TT español es optativa y requiere una autorización previa de las autoridades tributarias que es válida durante diez años. Los ingresos procedentes de actividades no marítimas —o no elegibles— están sujetos a la normativa ordinaria de fiscalidad de las rentas.
- (34) Con arreglo a la legislación española, las AIE que participan en el SEAF pueden inscribirse en uno de los registros de empresas navieras <sup>(21)</sup> porque, según las autoridades españolas, entre sus actividades se encuentra la explotación de buques propios y fletados. Por consiguiente, el concepto de explotación de un buque incluiría poner un buque a disposición de un tercero en régimen de fletamento a casco desnudo.
- (35) La base imponible para las actividades marítimas elegibles se calcula en función del tonelaje bruto:

Toneladas de registro neto	Importe diario por cada 100 toneladas (EUR)
De 0 a 1 000	0,90
De 1 001 a 10 000	0,70
De 10 001 a 25 000	0,40
Más de 25 001	0,20

- (36) Una vez calculada la base alternativa de la tributación según el tonelaje bruto explotado por la naviera, la tasa normal del impuesto de sociedades se aplica a esta base.
- (37) Con arreglo al artículo 125, apartado 2, primer guion, del TRLIS, se considera que la base imponible de la TT incluye todos los ingresos procedentes de las actividades navieras en alta mar (elegibles), particularmente las plusvalías obtenidas cuando los buques —adquiridos en estado nuevo por una empresa que se beneficia del

<sup>(19)</sup> 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.

<sup>(20)</sup> DO C 13 de 17.1.2004, p. 3.

<sup>(21)</sup> Mencionados en la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

régimen de TT— se venden posteriormente mientras la empresa sigue en régimen de TT. A la inversa, con arreglo a las normas generales del impuesto de sociedades, dado que la base imponible se determina como la diferencia entre los ingresos y los gastos, cuando una empresa adquiere y vende posteriormente los buques obteniendo una plusvalía, estas plusvalías excepcionales constituyen ingresos imposables que, de este modo, incrementarán la base imponible sobre la que se percibirá el impuesto de sociedades.

#### Tratamiento fiscal de las plusvalías excepcionales en el contexto de la transferencia de buques al régimen de TT

- (38) Cuando un buque —que ya no es nuevo— y la tributación de sus ingresos se transfieren del régimen normal del impuesto de sociedades al régimen de TT se aplican normas especiales. En el caso de los buques que ya son propiedad de una empresa cuando se acoge al régimen de TT, o de buques de segunda mano (denominados en lo sucesivo buques «usados») adquiridos cuando la empresa ya disfruta de ese régimen, se aplica un procedimiento especial contemplado en el artículo 125, apartado 2, del TRLIS <sup>(22)</sup>, en virtud del cual la tributación de determinados importes tiene lugar con arreglo al régimen normal del impuesto de sociedades solo cuando el buque se vende posteriormente:

— En el primer ejercicio financiero en que se aplique el régimen de TT, o en el que se hayan adquirido los buques usados, deben efectuarse reservas no distribuibles iguales a la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada uno de los buques afectados por esta norma, o bien esta diferencia debe declararse separadamente en el informe anual para cada buque, para cada ejercicio financiero en que se conserve la titularidad de los buques.

— El importe de dicha reserva positiva, junto con la diferencia positiva, en la fecha de transferencia de la titularidad, entre la amortización fiscal y la amortización contable del buque vendido, se añadirá a la base imponible de la TT mencionada en el artículo 125, apartado 2, del TRLIS, una vez se haya efectuado la venta del buque.

- (39) Así pues, con la aplicación normal del sistema español del régimen de TT, aprobado por la Comisión, las posibles plusvalías tributan al pasar al régimen de TT y se supone que la tributación de las plusvalías, aunque aplazada, tiene lugar cuando el buque se vende o desguaza. Como se explica en la sección 2.2.5, en el contexto del SEAF, esta tributación no se pospone, sino que se evita completamente, debido a que los buques se consideran nuevos, no usados. Por consiguiente, no se aplica el procedimiento especial.

#### 2.2.5. Medida 5: Artículo 50, apartado 3, del RIS

- (40) En el caso de las transacciones autorizadas del SEAF, la Comisión observa que las AIE pueden abandonar el régimen ordinario del impuesto de sociedades para optar por el régimen de TT sin tener que liquidar la deuda tributaria encubierta resultante de la amortización anticipada y acelerada ni en el momento de pasar al régimen de TT ni posteriormente cuando se vende o desguaza el buque.

- (41) De hecho, como excepción a la norma establecida en el artículo 125, apartado 2, del TRLIS, el artículo 50, apartado 3, del RIS <sup>(23)</sup>, establece que cuando los buques se adquieren mediante una opción de compra en el contexto de un contrato de arrendamiento previamente aprobado por las autoridades tributarias, se consideran buques nuevos <sup>(24)</sup> y no usados, sin tener en cuenta si ya han sido explotados o amortizados, a partir de la fecha en que se ejerce la opción de arrendamiento, es decir, una vez que la AIE ha pasado al régimen de TT. Según la información de que dispone la Comisión, esta excepción solo se aplicó a contratos de arrendamiento concretos aprobados por las autoridades fiscales en el contexto de solicitudes de aplicación de la amortización anticipada con arreglo al artículo 115, apartado 11, del TRLIS (véase la sección 2.2.2, Medida 2: Aplicación discrecional de la amortización anticipada de activos arrendados), es decir, en relación con buques aptos para la navegación marítima, recién construidos y arrendados, adquiridos mediante operaciones del SEAF y, con una única excepción, procedentes de astilleros españoles.

- (42) En esos casos se considera que el buque fue adquirido en estado nuevo por la AIE en la fecha en la que se ejerció la opción de arrendamiento, es decir, después de que la AIE entrara en el régimen TT. La primera consecuencia de la excepción contemplada en el artículo 50, apartado 3, del RIS es que se evita la aplicación de las disposiciones del artículo 125, apartado 2, del TRLIS. La AIE no necesita establecer una reserva no distribuible, y no se grava ni la

<sup>(22)</sup> Véase el artículo 125, apartado 2, del TRLIS.

<sup>(23)</sup> Introducido por el Real Decreto 252/2003 de 28 de febrero de 2003, *Boletín Oficial del Estado* (BOE) n° 62 de 13 de marzo de 2003.

<sup>(24)</sup> Artículo 50, apartado 3, del RIS. Cabe señalar que esa excepción solo se concede a aquellas AIE a las que las autoridades tributarias ya han concedido autorización para la amortización anticipada.

diferencia positiva entre el precio pagado por la empresa naviera y el valor contable del buque en los libros de la AIE <sup>(25)</sup> ni la diferencia positiva entre el valor contable y el valor fiscal del buque <sup>(26)</sup>. La segunda consecuencia es que se considera que los ingresos procedentes de la venta a la empresa naviera (el considerable precio de ejercicio de la opción de fletamento a casco desnudo) se derivan de la compra y la venta de un buque por parte de una empresa acogida al régimen de TT y se incluirán en la base imponible de la TT con arreglo al artículo 125, apartado 2, primer guion, del TRLIS.

### 3. RAZONES PARA INCOAR EL PROCEDIMIENTO FORMAL DE INVESTIGACIÓN

- (43) En una primera fase, la Comisión consideró que el Sistema español de arrendamiento fiscal, a pesar de aplicar diferentes medidas fiscales, debía analizarse como un único sistema (enfoque global) debido a que las diferentes medidas solo podían utilizarse conjuntamente —*de jure* o *de facto*— y concluyó que constituía una ayuda estatal.
- (44) En una segunda fase, la Comisión examinó por separado las distintas medidas (enfoque individual) y en esa fase concluyó lo siguiente:
- la amortización acelerada de activos arrendados (medida n° 1) podría constituir ayuda estatal pero en todo caso constituiría ayuda existente debido a que ya se aplicaba antes de la adhesión. Como consecuencia de ello no se inició el procedimiento de investigación formal respecto a esa medida,
  - la amortización anticipada de activos arrendados (medida n° 2) podría constituir ayuda estatal, ya que brinda una ventaja selectiva en vista de las vagas condiciones establecidas en la normativa española y las facultades discrecionales ejercidas por la administración tributaria española al interpretar estas condiciones. Esta medida, que entró en vigor en 2002 <sup>(27)</sup>, se consideró ayuda estatal ilegal y posiblemente incompatible,
  - la figura de la AIE (medida n° 3) no se consideró posible ayuda estatal y no se abrió el procedimiento de investigación formal contra ella,
  - el régimen de TT (medida n° 4) fue autorizado por la Comisión como ayuda estatal compatible en 2002. La compatibilidad del régimen TT aprobado no se cuestionó en la Decisión C(2011) 4494 final. En virtud de la autorización concedida por la Comisión, esta medida debería considerarse en todo caso ayuda existente.

No obstante, la Comisión cuestionó dos aspectos relacionados con el régimen de TT:

- la Comisión cuestionó la posibilidad dada a determinadas empresas, como las AIE que participan en operaciones del SEAF, de acogerse al régimen de TT cuando sus actividades se limitan a alquilar o arrendar buques en régimen de fletamento a casco desnudo. La Comisión consideró que esas empresas no operaban en sector del transporte marítimo de mercancías o pasajeros según se define en el Reglamento (CEE) n° 4055/86 del Consejo <sup>(28)</sup> y en el Reglamento (CEE) n° 3577/92 del Consejo <sup>(29)</sup>, sino en el sector de la inversión financiera y el alquiler o arrendamiento de bienes. En relación con su elegibilidad al régimen español de TT, la Comisión observó que nunca se le había comunicado ni ella la había autorizado,
- la exención fiscal de las plusvalías (medida n° 5) resultante de las medidas de ejecución del régimen de TT (artículo 50, apartado 3, del RIS) y presentada por las autoridades españolas como parte del régimen de TT autorizado se consideró una medida adicional que no estaba incluida en el ámbito de la autorización concedida por la Comisión en 2002. Esta medida se consideró igualmente una ayuda ilegal y posiblemente incompatible.

<sup>(25)</sup> En la fecha de entrada en la TT.

<sup>(26)</sup> En la fecha en que la titularidad del buque sea transferida a la empresa naviera.

<sup>(27)</sup> Véase la nota 17.

<sup>(28)</sup> Reglamento (CEE) n° 4055/86 del Consejo, de 22 de diciembre de 1986, relativo a la aplicación del principio de libre prestación de servicios al transporte marítimo entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países (DO L 378 de 31.12.1986, p. 1).

<sup>(29)</sup> Reglamento (CEE) n° 3577/92 del Consejo, de 7 de diciembre de 1992, por el que se aplica el principio de libre prestación de servicios a los transportes marítimos dentro de los Estados miembros (cabotaje marítimo) (DO L 364 de 12.12.1992, p. 7).

- (45) Se estableció que los beneficiarios potenciales de la ayuda eran:
- las AIE en tanto que principales beneficiarios de las ventajas fiscales;
  - los miembros/inversores de las AIE que se benefician de las ventajas fiscales en virtud de la transparencia de estas últimas,
  - las empresas navieras que reciben parte de las ventajas fiscales en forma de descuento sobre el precio del buque,
  - posiblemente los astilleros, los bancos implicados, las compañías de arrendamiento financiero y otros intermediarios.
- (46) La Comisión consideró que la ayuda no parecía compatible con el mercado interior.

#### 4. OBSERVACIONES DE ESPAÑA Y LAS PARTES INTERESADAS

- (47) Se recibieron observaciones de las autoridades españolas y de 41 terceros, incluidas autoridades públicas, asociaciones sectoriales y empresas que o habían participado en operaciones del SEAF o eran competidoras de las participantes, como astilleros y asociaciones de construcción naval extranjeras.
- (48) Las observaciones abordan los siguientes aspectos de la evaluación efectuada por la Comisión en la Decisión C(2011) 4494 final:
- aspectos de procedimiento,
  - enfoque general: examen del SEAF como régimen por contraposición al examen de las distintas medidas que forman parte del SEAF,
  - si las distintas medidas equivalen a una ayuda estatal (existencia de ventaja, recursos estatales, *imputabilidad* al Estado, efecto en la competencia y el comercio) y si algunas de ellas constituyen una ayuda ya existente,
  - identificación de los beneficiarios de la ayuda,
  - compatibilidad de la posible ayuda estatal,
  - obstáculos para recuperar la ayuda (igualdad de trato, confianza legítima, seguridad jurídica).

##### 4.1. PROCEDIMIENTO

- (49) España estima que la Comisión inició el procedimiento de investigación formal sin cotejar debidamente sus principales conclusiones con las autoridades españolas. Debido a ello se han vulnerado el derecho de defensa del Estado español y el principio de contradicción que es fundamental en todo procedimiento administrativo.
- (50) Según varios terceros, la Comisión debía haber usado el procedimiento aplicable a las ayudas existentes porque, de constituir ayuda, las dos medidas fiscales de que se trata (normas de amortización de los activos arrendados y régimen de TT) serían ayudas ya existentes.

##### 4.2. EXAMEN DEL SEAF COMO RÉGIMEN/EXAMEN DE LAS MEDIDAS INDIVIDUALES

###### 4.2.1. Denunciantes

- (51) Holland Shipbuilding considera que el SEAF debe considerarse un único sistema porque es un régimen organizado que aprovecha deliberadamente diversas medidas fiscales para producir una ventaja económica muy superior a la ventaja total que podría obtenerse aplicando las distintas medidas por separado, y porque las medidas son interdependientes. De hecho, el uso del régimen de TT permite a las AIE hacer permanente la ventaja fiscal temporal generada por la amortización anticipada y acelerada. Las vagas condiciones impuestas a la aplicación de la amortización anticipada y su interpretación por las autoridades españolas conceden facultades discrecionales a la administración tributaria, como lo confirma el hecho de que, en la práctica, la autorización solo se concede si se pasa del régimen ordinario del impuesto de sociedades al régimen de TT.

- (52) Danish Maritime y [...] (\*)<sup>(30)</sup> también consideran que el SEAF en su conjunto constituye un régimen de ayudas estatales que —independientemente de quienes sean sus beneficiarios— otorga una ventaja económica a determinadas empresas.

#### 4.2.2. España y los participantes en transacciones de arrendamiento fiscal

- (53) En cambio, España y las empresas identificadas por la Comisión como potenciales beneficiarios de las ayudas (empresas navieras, bancos, inversores en AIE, astilleros participantes en operaciones del SEAF) refutan este enfoque global.
- (54) Consideran que el SEAF no figura como tal en la normativa fiscal española, que las operaciones del SEAF son acuerdos privados (arrendamiento financiero, fletamento a casco desnudo, AIE) celebrados por particulares que tienen la libertad de elegir la forma más económica de financiar un activo y de usar las disposiciones contractuales y fiscales a su disposición, y que España no debe ser considerada responsable de las ventajas obtenidas por contribuyentes que intentan reducir su carga fiscal. Además, la normativa fiscal no impone el uso de todas las medidas mencionadas por la Comisión en la Decisión C(2011) 4494 final.
- (55) La Asociación Española de Banca (AEB) estima que es la primera vez que la Comisión considera que existe ayuda estatal no en una disposición legal sino en una combinación de transacciones legales entre entidades privadas.
- (56) Más que un sistema, la AEB considera que existen dos regímenes distintos (el de amortización y el de TT) que pueden separarse claramente y tratarse por separado, independientemente de que sean utilizados separada o conjuntamente.
- (57) Además, la AEB considera que la Comisión no identificó un sistema general de referencia antes de identificar una ventaja selectiva. Según la AEB, hay un gran número de formas de financiar la adquisición de un activo que utilizan diferentes combinaciones de instrumentos legales y medidas fiscales, y la Comisión debería comparar todas estas otras situaciones. Por consiguiente, sería artificial concluir que el SEAF otorga una ventaja selectiva a determinadas sociedades, en particular si la Comisión utiliza como referencia la más costosa —desde un punto de vista fiscal— para financiar una inversión, ignorando así todas las medidas de incentivos de que disponen los inversores.
- (58) En consecuencia, el SEAF no otorga una ventaja selectiva, como lo confirma especialmente el hecho de que la Comisión identifique varios beneficiarios potenciales que no corresponden a sectores económicos. La AEB se remite a la 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<sup>(31)</sup> (denominada en lo sucesivo «la Comunicación de la Comisión sobre fiscalidad de las empresas») y a la Decisión de la Comisión relativa al régimen Groepsrentebox<sup>(32)</sup>, de los Países Bajos, y considera que no puede concluirse que la medida sea selectiva porque beneficia más a los inversores de las AIE que invierten en buques de navegación marítima que a los que lo hacen en otros activos.
- (59) Puesto que el SEAF consiste únicamente en el uso de medidas fiscales de carácter general por parte de particulares en el contexto de acuerdos privados, en dicho régimen no interviene ningún recurso del Estado.
- (60) Según la AEB no se producen efectos en la competencia y el comercio entre los Estados miembros debido a que los principales beneficiarios identificados por la Comisión son empresas navieras, y la medida está a disposición de todas las empresas navieras de Europa y de otras partes del mundo.
- (61) En las observaciones de estos terceros, el denominado SEAF se describe como una serie de medidas no relacionadas entre sí (enfoque individual) y no se hacen otras observaciones acerca del SEAF en su conjunto.

(\*) Secreto comercial/información confidencial.

<sup>(30)</sup> [...]

<sup>(31)</sup> DO C 384 de 10.12.1998, p. 3. Véase el apartado 14.

<sup>(32)</sup> Véase la Decisión 2009/809/CE de la Comisión de 8 de julio de 2009 en el asunto C 4/07, Países Bajos, Groepsrentebox.

## 4.3. OBSERVACIONES RELATIVAS AL EXAMEN DE LAS MEDIDAS INDIVIDUALES

**4.3.1. Amortización acelerada [artículo 115, apartado 6, del TRLIS <sup>(33)</sup>] — Medida 1**

- (62) Según España y algunos terceros, esta medida puede aplicarse de forma general a todo tipo de activos y a todos los sectores. El diferente tratamiento fiscal y contable de las mensualidades del arrendamiento no implica de facto selectividad alguna, como lo demuestra la heterogeneidad de los sectores que aplican esta medida. Asimismo, el régimen español del impuesto de sociedades permite diferentes modalidades de amortización acelerada. La AEB menciona que la amortización lineal no puede considerarse la (única) referencia para determinar la existencia de una ventaja, ya que por lo general se permiten otros métodos de amortización. El artículo 11 del TRLIS y los artículos 1 a 5 del RIS prevén la posibilidad de aplicar métodos decrecientes, como el de la amortización decreciente <sup>(34)</sup> o el de la suma de los dígitos de los años (SDA) <sup>(35)</sup>, así como la posibilidad de amortizar un activo de acuerdo con un plan determinado acordado con la administración tributaria <sup>(36)</sup>. A manera de ejemplo, la AEB menciona que el método de amortización decreciente sería aplicable a un tipo 2,5 veces superior al tipo de amortización lineal aplicable, es decir, el 25 %.

**4.3.2. Aplicación discrecional de la amortización anticipada (artículo 115, apartado 11, y artículo 48, apartado 4, del TRLIS y artículo 49 del RIS) — Medida 2**

- (63) Se alega que la amortización anticipada es tan solo una modalidad de amortización acelerada que establece que la amortización puede comenzar, en determinadas condiciones, antes de la fecha en que el activo se entrega al usuario final y es explotado por este. Si no fuera posible deducir las cantidades pagadas durante la construcción del activo, ello implicaría de hecho un adelanto de la tributación. La amortización anticipada tan solo restaura la neutralidad y la correspondencia entre el flujo financiero y el tratamiento fiscal.
- (64) La AEB insiste en que la posibilidad de anticipar el inicio del período de amortización es una medida de carácter general prevista igualmente en el artículo 11, apartado 1, letra d), del TRLIS, y en el artículo 5 del RIS, disposiciones que definen las normas generales aplicables a la amortización. Estas disposiciones permiten en particular que la administración tributaria apruebe un plan específico de amortización presentado y motivado por el sujeto pasivo, incluso para activos en construcción.
- (65) La autorización previa de la amortización anticipada y el procedimiento seguido por la administración tributaria tienen por única finalidad verificar que la operación es real y que se cumplen los criterios objetivos establecidos en la legislación. En particular, es necesario verificar por anticipado que existe un contrato de arrendamiento cuya fecha inicial es anterior al encargo o a la entrega del activo; que en el momento de la solicitud se indica que los pagos para recuperar el coste del activo son deducibles; que dicho contrato está asociado a la adquisición de un activo que requiere un largo período de contratación y construcción de acuerdo con las condiciones de explotación del activo; que se ha firmado el contrato de construcción del activo, y que se indican las fórmulas contractuales específicas que se utilizarán para la operación del activo.
- (66) Aparte de las condiciones generales establecidas en el artículo 49 del RIS, el artículo 48, apartado 4, del TRLIS impone una condición adicional cuando el solicitante es una AIE. La autorización no depende de la aplicación de otras medidas o de la presentación de otros documentos. Por último, el hecho de que la administración tributaria nunca haya rechazado una solicitud que se le haya presentado viene a ilustrar la ausencia de facultades discrecionales en el procedimiento. A este respecto, la AEB considera que la Comisión debe investigar con mayor seriedad las razones por las que no se realizan operaciones de financiación. Si, como afirma la Comisión sobre la base de información de carácter informal, algunas empresas navieras no son capaces de encontrar un banco para organizar la operación, ello se debe más bien a que las partes no pudieron llegar a un acuerdo sobre determinados elementos de las operaciones, como el precio. La AEB niega formalmente que alguno de sus miembros haya participado en ninguna reunión o contacto informal con las autoridades españolas. De hecho, la situación no es como la que describe la Decisión de la Comisión relativa a los GIE fiscales franceses <sup>(37)</sup>, en que se concluyó que la

<sup>(33)</sup> TRLIS: Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>(34)</sup> Véase la nota 15.

<sup>(35)</sup> Véase la nota 16.

<sup>(36)</sup> Véase el artículo 11, apartado 1, letra d), del TRLIS, y el artículo 5 del RIS.

<sup>(37)</sup> Ayuda estatal C 46/2004, Decisión de la Comisión, de 20 de diciembre de 2006, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Francia en virtud del artículo 39 CA del Code général des impôts (DO L 112 de 30.4.2007, p. 43).

condición de que la operación debía presentar un interés económico y social significativo resultaba imprecisa y se dejaba a la apreciación de las autoridades tributarias. Por el contrario, la AEB niega que las condiciones contempladas en el artículo 49 del RIS sean imprecisas y sujetas a interpretación.

- (67) Como consecuencia de ello, la amortización anticipada —al igual que la amortización acelerada— se aplica en general a todos los tipos de activos y a todos los sectores. Se trata de una medida de carácter general.
- (68) Como es una modalidad de aplicación de la amortización acelerada, si se considera ayuda, debe considerarse ayuda existente.

#### 4.3.3. La transparencia fiscal de las agrupaciones de interés económico (artículo 48 del TRLIS) — Medida 3

- (69) La AEB menciona que la transparencia de las AIE se inscribe en la lógica del sistema tributario español. Esta transparencia permite que diversos inversores hagan una inversión conjunta que ninguno de ellos realizaría por sí solo y, no obstante, se aplique —en virtud de esta transparencia y respecto a su parte en la inversión— el tratamiento fiscal que se habría aplicado si hubieran hecho la inversión por sí solos. Por ello, la aplicación de la condición de AIE no supone ventaja alguna. Además, esta condición no implica limitaciones sectoriales. Cualquier contribuyente español puede ser miembro de una AIE. Por lo tanto, no es selectiva.

#### 4.3.4. El régimen de TT (artículos 124 a 128 del TRLIS) — Medida 4

- (70) Puesto que la Comisión mencionó en la Decisión C(2011) 4494 final que había autorizado el régimen español de TT en 2002 como ayuda compatible con las Directrices marítimas<sup>(38)</sup>, las autoridades españolas y los terceros concentran sus observaciones en el ámbito de aplicación de la aprobación de 2002 y en los asuntos específicos de ver si las AIE financieras<sup>(39)</sup> participantes en operaciones del SEAF deberían beneficiarse del régimen de TT.
- (71) En cuanto a la cuestión de si las AIE financieras<sup>(39)</sup> que participan en operaciones del SEAF —que no explotan buques, sino que invierten en ellos y los fletan como parte de inversiones financieras— deben beneficiarse del régimen de TT, España sostiene que se considera que las empresas explotan buques al fletarlos y, por consiguiente, están inscritas en los registros navales españoles (como empresas navieras) desde la entrada en vigor del artículo 1 del Real Decreto 1027/1989<sup>(40)</sup> de 28 de julio 1989, reiterado en el artículo 9 de la Ley 27/1992 de 24 de noviembre de 1992. Dado que la Comisión ha autorizado la aplicación del régimen de TT a todas las sociedades inscritas en los registros navales españoles<sup>(41)</sup>, esta autorización incluye a las empresas que poseen buques y los alquilan o arriendan a terceros. Por lo tanto, si dicha medida se considera ayuda estatal, debería considerarse ayuda existente.

#### 4.3.5. Artículo 50, apartado 3, del RIS — Medida 5

- (72) España, PYMAR y algunos bancos alegan que el artículo 50, apartado 3, del RIS, solamente contiene medidas de ejecución destinadas a ofrecer seguridad jurídica. Sostienen que, de conformidad con los principios del ordenamiento jurídico español, los elementos de fondo de una medida fiscal siempre deben regirse por el Derecho, y que esta disposición —que figura en un Real Decreto— no introduce nada nuevo, sino que únicamente aclara el ámbito de aplicación del artículo 125, apartado 2, del TRLIS. No exime de la ley ni crea beneficios adicionales. De hecho, la no tributación por las plusvalías ya formaba parte del régimen autorizado por la Comisión y, por ende, si constituye ayuda, debe considerarse ayuda existente.

<sup>(38)</sup> Véase la nota 20.

<sup>(39)</sup> La Comisión no considera que la aplicación del régimen de tributación por tonelaje a las AIE constituya un problema, en la medida en que realmente exploten buques para prestar servicios de transporte marítimo y cumplan las condiciones establecidas en las Directrices marítimas.

<sup>(40)</sup> «La presente disposición se aplica a todos los buques, embarcaciones y artefactos navales cualquiera que sea su procedencia, tonelaje o actividad. Asimismo se aplica a todas las empresas marítimas que exploten buques [...] tanto si son titulares de los mismos, como si los explotan, en virtud de un contrato de arrendamiento, fletamento o cualquier otra fórmula aceptada en la legislación vigente».

<sup>(41)</sup> Véase la Decisión C(2002) 582 final de la Comisión de 27 de febrero de 2002, apartado 2.4, Beneficiario(s): «Podrán acogerse a este régimen tributario especial las entidades navieras inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en la legislación española, cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados».

- (73) Asimismo, España y los presuntos beneficiarios mantienen que resulta lógico considerar que el buque es «nuevo» ya que nadie lo ha utilizado antes que el arrendatario, y el ejercicio de la opción se acuerda en el momento de firmar el contrato de arrendamiento <sup>(42)</sup>. La AEB señala que normalmente se considera que un activo es nuevo cuando se adquiere a través de la opción de un contrato de arrendamiento financiero.

#### 4.4. OBSERVACIONES RELATIVAS A LA TRANSFERENCIA DE RECURSOS DEL ESTADO Y LA IMPUTABILIDAD DE LAS MEDIDAS A ESTE ÚLTIMO

- (74) Según los denunciantes, una deducción fiscal implica una transferencia de recursos del Estado en forma de pérdida de ingresos fiscales. El SEAF/las medidas fiscales son imputables al Estado porque todas las medidas se recogen en la legislación española. Además, el SEAF se basa en una autorización que conceden las autoridades tributarias. Aunque estas autorizaciones se refieran a medidas individuales, resulta evidente en la práctica que las autorizaciones se conceden al conjunto de las transacciones del SEAF, como lo demuestra el hecho de que la solicitud de amortización anticipada presentada ante la Administración tributaria describe detalladamente la construcción y la distribución del beneficio fiscal entre la AIE o los inversores y la empresa naviera, e incluye una notificación del astillero en la que se establecen los beneficios sociales y económicos previstos a raíz del acuerdo. No existe motivo alguno para que estos documentos se presenten de forma sistemática si no fueran de hecho una condición previa para la aprobación.
- (75) Las empresas navieras, por otra parte, alegan que el descuento realizado por el astillero o la AIE sobre el precio inicial no es imputable al Estado, ya que es resultado de relaciones contractuales privadas entre la AIE y la empresa naviera que participan en la operación.

#### 4.5. OBSERVACIONES RELATIVAS AL FALSEAMIENTO DE LA COMPETENCIA Y LOS EFECTOS EN EL COMERCIO

- (76) [...] estima que la magnitud de las ventajas [14 millones EUR en el ejemplo que figura en la Decisión C(2011) 4494 final] sin duda afecta a la posición de mercado de los beneficiarios y, por consiguiente, genera importantes falseamientos en unos mercados con un alto nivel de competencia. El régimen concede una gran ventaja a los astilleros españoles que pueden promover sus buques a un precio —inferior al de otros astilleros europeos— que incluye los beneficios del SEAF. [...] cita estadísticas del Ministerio de Industria español que muestran que, con el tiempo, los astilleros españoles han suministrado a un número cada vez mayor de armadores extranjeros.
- (77) En cuanto a las empresas navieras, [...] considera que comprar barcos a astilleros españoles a un precio muy inferior les permite ahorrar millones de euros en una parte considerable de sus costes fijos. Como esta ventaja se extiende a lo largo del período de recuperación del coste de los buques, les ofrece una ventaja competitiva sobre otros operadores navieros y, por ende, falsea la competencia durante muchos años.
- (78) Como ya se ha indicado, las empresas navieras alegan que todas las navieras pueden acceder a las condiciones que ofrecen los astilleros españoles y, por lo tanto, beneficiarse de los descuentos de precio, en caso de que los haya, que pueden ofrecer dichos astilleros. Asimismo, estas navieras exponen que han pagado un precio justo de mercado y no se han beneficiado de ventaja económica alguna. Por consiguiente, no es probable que la adquisición de buques a astilleros españoles reduzca de forma significativa sus costes de explotación o refuerce su posición de forma duradera, como afirma la Comisión en la Decisión C(2011) 4494 final.

#### 4.6. OBSERVACIONES RELATIVAS A LAS IDENTIFICACIÓN DE LOS BENEFICIARIOS DE LA AYUDA

- (79) Según la AEB, las AIE no pueden beneficiarse de ayudas. De hecho, debido a su transparencia fiscal, son los inversores los que deben pagar los impuestos resultantes de las actividades comerciales de las AIE. Por ello, las AIE no pueden beneficiarse de ninguna ventaja económica derivada de una reducción de impuestos. Aparte de ello, todos los contribuyentes españoles pueden ser inversores —miembros— de una AIE.

<sup>(42)</sup> Véase, en particular, la carta de 2 de agosto de 2011 de las autoridades españolas en respuesta a la Decisión C(2011) 4494 final de la Comisión, sección 3.2.3.2, Presunta nueva ayuda de Estado: Artículo 50, apartado 3, párrafo noveno del RIS: «[...] el concepto de «usado», en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se utiliza para aquellos elementos que han sido utilizados por un tercero distinto del propio sujeto pasivo que pretende la aplicación de una norma específica.».

- (80) En cambio, varias empresas navieras consideran que las AIE son los únicos posibles beneficiarios de la ayuda. Las compañías navieras no pueden ser los beneficiarios de la ayuda porque no son contribuyentes españoles. Alegan igualmente que la Comisión supuso erróneamente —sin dar explicación alguna— que los beneficios fiscales se transferirían de la AIE a la empresa naviera por medio de un descuento sobre el precio. De hecho, el precio se fija como resultado de una decisión comercial que toma el propietario privado de un activo.
- (81) Las empresas navieras alegan que las navieras de todo el mundo suelen adquirir buques a astilleros de distintos países, incluso a astilleros españoles, si así lo desean. Por consiguiente, todas las empresas navieras pueden beneficiarse de los posibles descuentos sobre el precio que ofrecen los astilleros españoles.
- (82) Varias navieras señalan que, si el SEAF constituye ayuda estatal, ellos no son sus beneficiarios. Y mencionan dos razones para ello: en primer lugar, la forma en que funciona la estructura del SEAF muestra que existe una coordinación entre la AIE y el astillero, lo que constituye un único centro de interés y fija el precio de venta; y en segundo lugar, las empresas que explotan remolcadores y buques de salvamento presentan ejemplos de ofertas recibidas de astilleros de fuera de España para la construcción de remolcadores similares. Esas ofertas se enmarcan en el mismo abanico de precios o incluso tienen precios más bajos que los de los astilleros españoles seleccionados finalmente. Alegan que, en consecuencia, han pagado un precio justo de mercado y no se han beneficiado de ventaja económica alguna en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE. En caso de que el SEAF ofreciera una ventaja económica, los beneficiarios serían los astilleros participantes en operaciones de dicho régimen y no las empresas navieras.
- (83) Holland Shipbuilding estima que los beneficiarios de la ayuda son las AIE y sus inversores, así como las empresas navieras, pero también los astilleros españoles debido a que existe una diferencia sustancial entre el precio que paga la naviera y el precio que recibe el astillero, que se sitúa por encima del precio de mercado. Según una asociación nacional de constructores navales, el régimen fue diseñado para beneficiar a los astilleros. Sería erróneo considerar que el SEAF beneficia a las navieras. La reducción del precio de construcción no implica necesariamente una ventaja para el comprador del buque. Además, los astilleros españoles solo pueden ofrecer esta ventaja a los compradores que utilicen el SEAF. El SEAF constituye una ayuda ilegal a la construcción naval que provoca daños a los constructores navales nacionales que compiten directamente con los españoles.
- (84) PYMAR considera que la Comisión no ha motivado correctamente en su Decisión C(2011) 4494 final por qué identifica a los astilleros como posibles beneficiarios de la ayuda estatal. Señala asimismo que, en las decisiones en los asuntos GIE fiscales, Brittany Ferries, Air Caraïbes o Le Levant<sup>(43)</sup>, relativas a regímenes fiscales similares, la Comisión no identificó al productor del activo como beneficiario de la ayuda estatal.

#### 4.7. OBSERVACIONES RELATIVAS AL CARÁCTER DE AYUDA EXISTENTE O AYUDA ILEGAL

- (85) Como se menciona en la sección 4.3, España y algunos terceros consideran que solo existen dos medidas: en primer lugar, las disposiciones del artículo 115 del TRLIS relativas a la deducción del coste de un activo adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero. España adoptó estas disposiciones antes de su adhesión a la UE. Por consiguiente, si esta medida constituye ayuda, es ayuda existente tal como se menciona en la Decisión C(2011) 4494 final de la Comisión, y el artículo 115, apartado 11, del TRLIS, que permite a la administración establecer el inicio de la amortización, es tan solo una modalidad de ejecución del artículo 115. En segundo lugar, el régimen de TT establecido en los artículos 124 a 128 del TRLIS que fue aprobado por la Comisión en 2002 y, por ende, también es una ayuda ya existente. Las normas de ejecución —en particular, el artículo 50, apartado 3, del RIS— no modifican las normas contempladas en la legislación y, por consiguiente, están amparadas por la autorización de la Comisión.

#### 4.8. OBSERVACIONES RELATIVAS A LA COMPATIBILIDAD DE LA AYUDA

- (86) Las autoridades españolas y los presuntos beneficiarios señalan que la ayuda es compatible en virtud del régimen de TT aprobado en 2002, porque incluye «las entidades navieras inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en la legislación española<sup>(44)</sup>, cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados». Como el artículo 50, apartado 3, del RIS únicamente aplica el régimen de TT, también está incluido en la Decisión de 2002.

<sup>(43)</sup> Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2006 en el asunto C 46/04, GIE fiscales; Decisión de la Comisión, de 8 de mayo de 2001, en el asunto C 31/98 Brittany Ferries; Decisión de la Comisión de 16 de diciembre de 2003 en el asunto N 474/03, Air Caraïbes, y Decisión de la Comisión de 20 de mayo de 2008 en el asunto C 74/94, Le Levant.

<sup>(44)</sup> Se hace referencia a la Ley 27/92 española. De este modo, los beneficiarios pueden ser sociedades que tengan su sede principal en España o sociedades establecidas en la UE con establecimientos secundarios en España.

- (87) Los terceros exponen igualmente que la ayuda sería compatible con las Directrices marítimas, que también *contemplan la explotación de buques propios o arrendados* y que esta ayuda se mantendría dentro de los límites impuestos por estas Directrices.
- (88) La Asociación de Ingenieros Navales y Oceánicos de España considera que la compatibilidad de cualquier ayuda debe analizarse en el contexto de la competencia mundial, en lugar de centrarse en el mercado interior, ya que los astilleros de países extracomunitarios reciben ayudas que no están sometidas a normas de competencia como ocurre en la UE.
- (89) En cambio, [...] considera que el régimen no puede considerarse en absoluto una ayuda compatible —como lo contempla la Decisión C(2011) 4494 final— en virtud de las Directrices marítimas. De hecho considera, en primer lugar, que España no podrá demostrar que todos los buques construidos eran elegibles para beneficiarse de dichas Directrices y, en segundo lugar, que la ayuda solo puede reducir a cero el importe del impuesto que debe pagar el beneficiario en el país que adopte el régimen. Por consiguiente, las compañías navieras que no fueran españolas no se beneficiarían del régimen y es probable que las navieras que sean españolas hayan pagado una cantidad limitada de impuestos, ya que se benefician del régimen de TT y de una reducción de las cargas sociales.

#### 4.9. OBSERVACIONES RELATIVAS A LA RECUPERACIÓN

- (90) Tanto las autoridades españolas como los beneficiarios potenciales sostienen que habría que descartar la recuperación porque violaría principios fundamentales del Derecho de la UE <sup>(45)</sup> como la igualdad de trato, la protección de la confianza legítima o la seguridad jurídica.

##### 4.9.1. Igualdad de trato

- (91) PYMAR alega que en otros dos casos [Brittany Ferries <sup>(46)</sup> y GIE fiscales] se investigaron medidas fiscales similares y no se ordenó la recuperación. Si la Comisión concluyera que existe ayuda, esta debería considerarse compatible hasta el límite definido en el capítulo 11 de las Directrices marítimas, y para la cantidad que supere dicho límite, la protección de la seguridad jurídica debería evitar, como en el caso francés, que la Comisión exija la recuperación. [...] señala que, puesto que no se recuperó la ayuda de los operadores franceses, recuperar la ayuda de los españoles en un caso muy similar pondría a estos últimos en una posición de desventaja competitiva y violaría el principio de igualdad de trato.
- (92) España y PYMAR invocan diversas decisiones en las que la Comisión ya ha renunciado a la recuperación debido a declaraciones públicas de la Comisión o de uno de sus miembros. Se mencionan las decisiones relativas a los centros de coordinación belgas, a las sociedades *holding* 1929 de Luxemburgo y a otros centros de coordinación y actividades intragrupo de sociedades multinacionales <sup>(47)</sup>, el fondo de comercio español <sup>(48)</sup>, un asunto de ayuda italiana a grandes empresas en dificultades <sup>(49)</sup>, así como dos asuntos en el sector pesquero <sup>(50)</sup> (islas Shetland y Orcadas).

<sup>(45)</sup> Véase el artículo 14, apartado 1, del Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE.

<sup>(46)</sup> Decisión de la Comisión de 8 de mayo de 2001 en el asunto C 31/98 (DO L 012 de 15.1.2002 p. 33).

<sup>(47)</sup> Centros de coordinación (DE), centros de coordinación y empresas financieras (LU), Centros de Coordinación de Vizcaya (ES), Sedes centrales y pools internacionales de tesorería (FR), Renta extranjera (IE), Actividades Internacionales de Financiación (NL).

<sup>(48)</sup> Decisión de la Comisión, de 12 de enero de 2011, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras, C 45/07 (DO L 135 de 21.5.2011, p. 1).

<sup>(49)</sup> Decisión de la Comisión, de 16 de mayo de 2000, relativa a un régimen de ayudas aplicado por Italia en beneficio de las grandes empresas en crisis (DO L 79 de 17.3.2001, p. 29).

<sup>(50)</sup> Decisión de la Comisión, de 3 de junio de 2003, relativa al plan de antecedentes de pesca del Consejo de las Islas Órcadas (DO L 211 de 21.8.2003, p. 49), y Decisión de la Comisión, de 3 de junio de 2003, relativa a los préstamos para la compra de cuotas de pesca en las Islas Shetland (DO L 211 de 21.8.2003, p. 63).

#### 4.9.2. Confianza legítima/seguridad jurídica

- (93) Según España <sup>(51)</sup> y algunos terceros que participaron en operaciones del SEAF, los siguientes elementos hicieron que las partes en esas operaciones creyeran que las medidas fiscales utilizadas en ellas no constituían una ayuda estatal:
- 1) la declaración realizada por la Comisión en la Decisión relativa a Brittany Ferries <sup>(52)</sup> de 2001 en el sentido que un régimen similar al SEAF —los GIE fiscales franceses— constituía una medida de carácter general;
  - 2) la publicación del proyecto de medidas (amortización anticipada y régimen de TT) en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* de 10 de octubre de 2001 <sup>(53)</sup>;
  - 3) una carta de la Comisión de 2001 en la que solicitaba información a España en el contexto de una investigación sobre varias presuntas medidas de ayuda, incluido un sistema de arrendamiento fiscal, en favor de la construcción naval;
  - 4) una Decisión de la Comisión, de 2004 <sup>(54)</sup>, en la que se rechazaba la concesión de ayudas a astilleros neerlandeses para compensar las ayudas presuntamente ofrecidas a los astilleros españoles que competían por los mismos contratos de construcción naval;
  - 5) la Decisión de 2006 en el asunto de los GIE fiscales franceses <sup>(55)</sup>;
  - 6) una carta de la Comisaria Kroes <sup>(56)</sup> —encargada en ese momento de la competencia— al ministro noruego de comercio e industria en respuesta a una denuncia de que el arrendamiento fiscal español favorecía a los astilleros españoles;
  - 7) el tiempo transcurrido entre la publicación del proyecto de medidas en 2001, el inicio del régimen en 2002 o las primeras denuncias recibidas por la Comisión en 2006, y la apertura del procedimiento en junio de 2011. Un período tan largo vendría supuestamente a corroborar la creencia de que no había elementos suficientes para incoar un procedimiento;
  - 8) un operador económico diligente no podría haber previsto la posible existencia de ayuda estatal en la combinación de diferentes regímenes que o bien tenían una larga tradición fiscal nacional (la amortización acelerada de activos arrendados, la condición de AIE) o bien habían sido aprobados previamente por la Comisión (régimen de TT);
  - 9) las declaraciones sobre la inexistencia de ayuda en las medidas relativas a los métodos de amortización en la Comunicación de la Comisión sobre fiscalidad de las empresas <sup>(57)</sup>.

##### 4.9.2.1. La Decisión de la Comisión de 2001 en el asunto Brittany Ferries (BAI)

- (94) En el considerando 193 de esa Decisión, la Comisión señalaba que «[...] por lo que se refiere a los grupos de interés económico y las ventajas fiscales que se puedan derivar de su aplicación, la Comisión considera que se trata de una medida general, dado que son de aplicación general en Francia, pueden formarse en todos los sectores de actividad económica y están regulados por el Derecho común».

<sup>(51)</sup> En particular en la carta de agosto de 2011.

<sup>(52)</sup> Decisión de la Comisión, de 8 de mayo de 2001, relativa a la ayuda estatal aplicada por Francia en favor de la empresa Bretagne Angleterre Irlande («BAI» o «Brittany Ferries») (DO L 12 de 15.1.2002, p. 33).

<sup>(53)</sup> Véase *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, núm. 50-1, 10 de octubre de 2001, p. 22 a 25 (<http://www.congreso.es>).

<sup>(54)</sup> Ayuda estatal C 66/2003, Decisión de la Comisión, de 30 de junio de 2004, relativa a la ayuda estatal que los Países Bajos tienen previsto ejecutar en favor de cuatro astilleros en el marco de seis contratos de construcción naval (DO L 39 de 11.2.2005, p. 48).

<sup>(55)</sup> Ayuda estatal C 46/2004, Decisión de la Comisión, de 20 de diciembre de 2006, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Francia en virtud del artículo 39 CA del Code général des impôts (DO L 112 de 30.4.2007, p. 43).

<sup>(56)</sup> Carta de 9 de marzo de 2009.

<sup>(57)</sup> Véase en particular el apartado 13 (DO C 384 de 10.12.1998, p. 3).

- (95) La Decisión se publicó en el Diario Oficial de 15 de enero de 2002. En la Decisión de 2006 relativa a los GIE fiscales franceses, la Comisión consideró que: «Si bien es cierto que el régimen en cuestión en este asunto era el vigente antes de 1998, debe señalarse no obstante que este hecho no se desprende claramente de los motivos de esta decisión, y que esta circunstancia ha podido así contribuir a inducir a error a los beneficiarios del régimen objeto de análisis».
- (96) España <sup>(58)</sup> y algunos terceros alegan que esta declaración o bien había creado una situación de inseguridad jurídica respecto a la legalidad del SEAF —que es muy similar en su estructura y efectos— o bien había dado lugar a la confianza legítima en que el SEAF tampoco representaba una ayuda estatal.

#### 4.9.2.2. La publicación del proyecto de medidas en el Boletín Oficial de las Cortes Generales

- (97) Según PYMAR, la Comisión tuvo conocimiento de la existencia del SEAF cuando las medidas que lo integraban (la aplicación discrecional de la amortización anticipada de activos arrendados y el régimen de TT) fueron publicadas como parte del mismo proyecto de ley en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* de 10 de octubre de 2001. Como consecuencia de ello, los astilleros comenzaron a incluir los beneficios de estas medidas en sus ofertas para nuevos proyectos de construcción naval, sin esperar a que las medidas entraran en vigor, a fin de avanzar en la negociación e implantación de las primeras estructuras del SEAF.

#### 4.9.2.3. La solicitud de información de 2001 sobre el sistema español de arrendamiento fiscal

- (98) PYMAR hace referencia a una carta enviada por los servicios de la Comisión el 21 de diciembre de 2001 a raíz de una denuncia sobre varias medidas estatales que presuntamente reducían el coste de los buques comprados a astilleros españoles. En esa carta, la Comisión solicitaba información en particular sobre un régimen de arrendamiento fiscal:

«Según los datos de que dispone la Comisión, existirían distintas medidas que reducen el coste de la compra de buques a los astilleros españoles. En especial, la Comisión ha recibido información sobre las siguientes medidas:

[...]

3. Un régimen fiscal (*tax-leasing*) por el que los buques construidos en España pueden utilizarse para reducir impuestos a través del uso de SPV (*Special Purpose Vehicles*). El beneficio de esta combinación parece transferirse al comprador mediante la reducción del precio o de los costes de arrendamiento financiero. Les rogamos faciliten cualquier información que permita evaluar este punto.»

- (99) Según PYMAR, esta carta indica que la Comisión disponía de información y tenía conocimiento de la existencia del régimen de arrendamiento fiscal, y que ya había investigado esta cuestión en 2001 sin adoptar medida alguna, lo que generó la confianza legítima en que la medida española no constituía una ayuda.

#### 4.9.2.4. La Decisión de 2004 relativa a la notificación de los Países Bajos

- (100) El 9 de septiembre de 2002, las autoridades de los Países Bajos notificaron una «ayuda de compensación» que tenían la intención de conceder a astilleros de los Países Bajos a fin de compensar la ayuda concedida supuestamente por España <sup>(59)</sup>. Al final de la investigación formal <sup>(60)</sup>, la Comisión concluyó en su Decisión final <sup>(61)</sup> que «las autoridades españolas refutaron claramente la existencia de la ayuda en cuestión» y que no tenía «una prueba suficiente de la existencia de una ayuda española ilícita» <sup>(62)</sup>, y declaró la ayuda notificada incompatible con el mercado interior.
- (101) En opinión de PYMAR, debido a que el SEAF entró en vigor en 2002, antes de que los Países Bajos notificaran la ayuda, la Decisión de la Comisión de 2004 habría creado la confianza legítima en que el SEAF no constituía una ayuda.

<sup>(58)</sup> Véase la carta de 2 de agosto de 2011.

<sup>(59)</sup> Notificaciones registradas con los números N 601 a N 606/2002.

<sup>(60)</sup> Véase la carta de 11 de noviembre de 2003 (DO C 11 de 15.1.2004, p. 5).

<sup>(61)</sup> Véase la Decisión C(2004) 2213 (DO L 39 de 11.2.2005, p. 48).

<sup>(62)</sup> Véase el considerando 24 de la Decisión C(2004) 2213.

#### 4.9.2.5. La Decisión de 2006 en el asunto de los GIE fiscales franceses

- (102) Según PYMAR, el régimen de los GIE fiscales franceses es muy similar al SEAF. Debido a ello, la Decisión de 2006 en el asunto francés generó entre los operadores la confianza legítima en que: 1) el SEAF sería considerado compatible con el mercado interior dentro de los límites del capítulo 11 de las Directrices marítimas, y 2) no se exigiría la recuperación de la ayuda estatal que superara los límites del capítulo 11 de las Directrices, debido a las similitudes entre los procedimientos de ambos casos.
- (103) Por otra parte, PYMAR invoca diversas decisiones de la Comisión en las que la similitud entre una medida y una medida aprobada anteriormente por la Comisión fue un factor para justificar la confianza legítima de los operadores. En particular, PYMAR recuerda que no se ordenó la recuperación en asuntos <sup>(63)</sup> como los de los beneficios en el extranjero (Irlanda), las actividades internacionales de financiación (Países Bajos), los centros de coordinación y sociedades financieras (Luxemburgo), los centros de coordinación de Vizcaya (España), los centros de control y coordinación (Alemania), las centrales de tesorería y las sedes centrales de empresas y centros de logística (Francia), el régimen de *ruling* fiscal aplicable a las sociedades de venta estadounidenses (Bélgica) y las sociedades de Gibraltar beneficiarias de tipos impositivos reducidos (Reino Unido) debido a que dichos regímenes eran muy similares a los regímenes de los centros de coordinación belgas que la Comisión había aprobado con anterioridad.

#### 4.9.2.6. La carta de 2009 enviada por la Comisaria Kroes

- (104) En respuesta a una carta de las autoridades noruegas en la que denunciaban una presunta discriminación de los astilleros noruegos en conexión con el sistema de arrendamiento fiscal español, la Comisaria Kroes señaló que la DG de Competencia «ya había investigado la cuestión» y que, a petición suya, España había hecho una declaración pública en forma de respuesta de la administración a una pregunta de un contribuyente <sup>(64)</sup> —una contestación vinculante— en la que confirmaba que la medida no estaba reservada a los astilleros españoles y podía ser utilizada igualmente para la adquisición de buques producidos en otros Estados miembros. La carta concluía que, en vista de esa aclaración, no se consideraba necesario adoptar otras medidas.
- (105) Según PYMAR, una compañía naviera noruega comunicó el 2 de abril de 2009 el contenido de la carta de la Comisaria Kroes a un astillero español con el que participaba en operaciones del SEAF. PYMAR presentó igualmente una carta de 13 de septiembre de 2012 de la Gerencia del Sector de la Construcción Naval <sup>(65)</sup> (GSN) en la que señalaba que, ya en 2009, había tenido conocimiento del contenido de la carta de la Comisaria Kroes y lo había comunicado a entidades que participaban en operaciones del SEAF y a PYMAR durante una de sus reuniones periódicas.

#### 4.9.2.7. Tiempo transcurrido entre la denuncia y la incoación del procedimiento

- (106) Según PYMAR, han transcurrido nueve años desde el momento en que la Comisión tuvo conocimiento del régimen en diciembre de 2001/de la entrada en vigor de este en 2002 (cinco años desde las primeras denuncias recibidas por la Comisión en 2006) y la incoación del procedimiento en junio de 2011. Este tiempo transcurrido sin que actuara la Comisión vino a corroborar la convicción de que no había elementos suficientes para incoar un procedimiento.

#### 4.9.2.8. Un operador económico diligente no podría haber previsto la posible existencia de una ayuda estatal en la combinación de diferentes medidas

- (107) En opinión de PYMAR y otros terceros, esta es la primera vez que la Comisión considera que la aplicación conjunta de varias medidas constituye ayuda estatal, algo que no podrían prever operadores que normalmente actúan con cautela.

<sup>(63)</sup> Véase la Decisión de 17 de febrero de 2003 (DO L 204 de 13.8.2003, p. 51) (IE); la Decisión de 17 de febrero de 2003 (DO L 180 de 18.7.2003, p. 52) (NL); dos Decisiones de 16 de octubre de 2002 (DO L 153 de 20.6.2003, p. 40, y DO L 170 de 9.7.2003, p. 20) (LU); la Decisión de 22 de agosto de 2002 (DO L 31 de 6.2.2003, p. 26) (ES); la Decisión de 5 de septiembre de 2002 (DO L 177 de 16.7.2003, p. 17) (DE); la Decisión de 11 de diciembre de 2002 (DO L 330 de 18.12.2003, p. 23); la Decisión de 13 de mayo de 2003 (DO L 23 de 28.1.2004, p. 1) (FR); la Decisión de 24 de junio de 2003 (DO L 23 de 28.1.2004, p. 14) (BE), y la Decisión de 30 de marzo de 2004 (DO L 29 de 2.2.2005, p. 24) (UK).

<sup>(64)</sup> España publicó la contestación vinculante el 1 de diciembre de 2008: <http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=CONSULTA&Pos=7262> (consultada por última vez el 19.6.2013).

<sup>(65)</sup> La Gerencia Naval (<http://www.gernaval.org/>) es una Entidad Pública Empresarial, según su Estatuto, aprobado por el Real Decreto 3451/2000, de 22 de diciembre (BOE de 11.1.2001).

4.9.2.9. *Las declaraciones sobre los métodos de amortización en la Comunicación de la Comisión sobre fiscalidad de las empresas*

- (108) PYMAR alega que, con arreglo al artículo 13 de la Comunicación de la Comisión sobre fiscalidad de las empresas, las medidas de carácter puramente técnico, como las normas de amortización, no constituyen ayuda estatal. En consecuencia, los operadores habían considerado legítimamente que las medidas de amortización anticipada no constituían ayuda estatal.

4.9.3. **Consecuencias de la recuperación**

- (109) Desde el momento en que la Comisión tuvo conocimiento de la existencia del SEAF, sus acciones, así como el tiempo transcurrido, han creado una confianza legítima en que no existía una ayuda y, por ende, en que no se iban a recuperar las ayudas concedidas a operaciones efectuadas con anterioridad. Por ello, la Comisión debería abstenerse de ordenar la recuperación de las ayudas correspondientes a todas las operaciones.
- (110) De forma similar, la carta enviada por la Comisaria Kroes en 2009 confirma que el régimen ha sido analizado por la Comisión. Todas las partes participantes en operaciones de arrendamiento fiscal (empresas navieras, AIE, bancos, intermediarios, etc.) podían tener confianza legítima en que la Comisión habría descubierto una ayuda en el régimen y en que, como no se preveían nuevas investigaciones, no existía ayuda alguna.
- (111) PYMAR hace referencia igualmente a decisiones en que la Comisión reconoce que las acciones de las jurisdicciones de la UE (Tribunal de Justicia, Comisión, etc.) podían generar confianza legítima en que no se iban a recuperar las ayudas concedidas en el pasado, lo que impediría a la Comisión ordenar dicha recuperación, incluso si la ayuda se hubiera concedido antes de la acción que dio lugar a la confianza legítima. Se remite a las decisiones en el asunto del régimen español de amortización fiscal del fondo de comercio financiero, del asunto de los centros de coordinación belgas, de un asunto relacionado con la rebaja del impuesto sobre la energía austriaco y un asunto italiano de ayudas a grandes empresas en dificultades <sup>(66)</sup>.

4.9.4. **Cláusulas contractuales**

- (112) Las autoridades españolas y PYMAR mencionan que las ayudas que la Comisión identificase en favor de las empresas navieras o las AIE y los inversores afectarían en todo caso a los astilleros, que recibirían demandas para reembolsar a las AIE o sus inversores o empresas inversoras en virtud de las relaciones contractuales entre los distintos participantes en las operaciones del SEAF. De hecho, según PYMAR, algunas cláusulas de los contratos exigen a los astilleros que indemnicen a los inversores y empresas navieras, en particular en caso de que se modifique la legislación —incluida la fiscal— que afecta a la operación.

## 5. EVALUACIÓN

### 5.1. PROCEDIMIENTO

- (113) La Comisión Considera que el procedimiento seguido no ha violado los derechos de defensa de España ni el derecho de ser oído de ningún tercero. Por el contrario, la decisión de incoar un procedimiento formal es el primer paso que la Comisión debe dar con arreglo al Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE <sup>(67)</sup> [en lo sucesivo, «el Reglamento (CE) n° 659/99»] si, tras una investigación preliminar, alberga dudas acerca de la compatibilidad de una medida de ayuda estatal con el mercado interior [artículo 13 y artículo 4, apartado 4, del Reglamento (CE) n° 659/99]. La finalidad de la decisión de incoación es precisamente resumir los elementos de hecho y de derecho, hacer una evaluación preliminar del carácter de ayuda de la medida, exponer las dudas acerca de su compatibilidad con el mercado interior y pedir al Estado miembro interesado y otras partes interesadas que presenten sus observaciones [artículo 6 del Reglamento (CE) n° 659/99].
- (114) Por otra parte, la Comisión no incoó el procedimiento de investigación formal en relación con la amortización acelerada de activos arrendados (artículo 115, apartado 6, del TRLIS) ya que afirmó que, si esa medida constituyese ayuda, se podría considerar en todo caso ayuda existente. No planteó dudas acerca del régimen de TT, al menos en la medida en que había sido notificado y autorizado por la Comisión (artículos 124 a 128 del TRLIS), porque esta

<sup>(66)</sup> Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011 en el asunto C-45/2007, considerando 192 (DO L 135 de 21.5.2011, p. 1); Decisión de la Comisión de 13 de noviembre de 2007 en el asunto C-15/2002, considerando 85 (DO L 90 de 2.4.2008, p. 7); Decisión de la Comisión de 9 de marzo de 2004 en el asunto C-33/2003, considerandos 47, 48 y 66 (DO L 190 de 22.7.2005, p. 13), y Decisión de la Comisión de 16 de mayo de 2000 en el asunto C-68/1999, considerando 73 (DO L 79 de 17.3.2001, p. 29).

<sup>(67)</sup> DO L 83 de 27.3.1999, p. 1.

medida también se consideraba ayuda existente. Estas dos medidas se mencionan y describen en la Decisión C(2011) 4494 final únicamente por ser elementos importantes del SEAF y estar relacionadas con las medidas objeto de la investigación formal (artículo 115, apartado 11, y artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y artículo 49 y artículo 50, apartado 3, del RIS, y la aplicación del régimen de TT a actividades distintas del transporte).

- (115) La Comisión considera que el artículo 115, apartado 11, y el artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y el artículo 49 y el artículo 50, apartado 3, del RIS, así como la aplicación del régimen de tributación por tonelaje a actividades distintas del transporte pueden separarse de las otras medidas mencionadas en el considerando anterior (es decir, el artículo 115, apartado 6, del TRLIS y los artículos 124 a 128 del TRLIS) y no constituyen ayuda existente de conformidad con el artículo 1, letra b), del Reglamento (CE) n° 659/99, ya que estas medidas se introdujeron en 2002 y 2003, después de la adhesión de España a la UE y se ejecutaron sin autorización previa de la Comisión. Por consiguiente, en lo que respecta a esas medidas la Comisión ha seguido acertadamente el procedimiento aplicable a las ayudas ilegales [artículo 1, letra f), artículo 13, y artículo 4, apartado 4, del Reglamento (CE) n° 659/99].

## 5.2. EXAMEN DEL SEAF EN TANTO QUE RÉGIMEN/EXAMEN DE LAS DISTINTAS MEDIDAS

- (116) El hecho de que el SEAF esté compuesto por varias medidas no todas recogidas en la legislación tributaria española no es suficiente para evitar que la Comisión lo describa como un sistema y lo considere como tal. De hecho, como se explica en la Decisión C(2011) 4494 final, la Comisión considera que las distintas medidas fiscales utilizadas en las operaciones del SEAF están relacionadas entre sí *de jure* o *de facto*. *De jure*, la aplicación discrecional de la amortización anticipada de los activos arrendados (artículo 115, apartado 11, del TRLIS) corresponde a una aplicación anticipada de la amortización acelerada de activos arrendados (artículo 115, apartado 6, del TRLIS). De forma similar, el artículo 50, apartado 3, del RIS establece una excepción a un procedimiento especial aplicable en el contexto del régimen de TT. *De jure*, el artículo 50, apartado 3, del RIS se refiere únicamente a los buques elegibles para el régimen de TT y los contratos de arrendamiento autorizados por la administración tributaria. *De facto*, los contratos de arrendamiento solo se consideraban autorizados por la administración tributaria en el contexto de las autorizaciones concedidas para la amortización anticipada de activos arrendados. *De jure*, la amortización anticipada puede contemplarse para una amplia variedad de activos que podían adquirirse mediante un contrato de arrendamiento financiero. Sin embargo, las condiciones para la amortización anticipada eran objeto de interpretación y solo se consideraban cumplidas *de facto* en relación con buques elegibles para el régimen de TT, que eran los únicos para los que se concedían autorizaciones.
- (117) Además, la Comisión señala que dos de las tres principales medidas que integran el SEAF (la aplicación discrecional de la amortización anticipada y las normas sobre elegibilidad del régimen de TT) entraron en vigor en la misma fecha (1 de enero de 2002) con arreglo a la misma ley.
- (118) La Comisión señala igualmente que al invocar confianza legítima e igualdad de tratamiento, los mismos terceros que impugnan el enfoque general de la Comisión presentan el SEAF como un régimen muy similar al de los *GIE fiscales* franceses. El hecho de que todas las características de la medida francesa se incluyeran en una sola disposición legal implicaba necesariamente una evaluación global. A este respecto, el hecho de que los diferentes elementos del SEAF estén repartidos por distintas disposiciones legales que *de facto* están relacionadas entre sí no implica —de por sí— la aplicación de un enfoque diferente.
- (119) Por esas razones, la Comisión considera que es necesario describir el arrendamiento fiscal español como un sistema de medidas fiscales interconectadas y evaluar sus efectos en su contexto recíproco, teniendo en cuenta en particular las relaciones *de facto* introducidas por el Estado o mediante la aprobación de este.
- (120) En cualquier caso, la Comisión no se basa exclusivamente en un enfoque general. Junto con un enfoque general, la Comisión también analizó las distintas medidas que integran el SEAF. De hecho, la Comisión considera que los dos enfoques son complementarios y conducen a conclusiones coherentes. La evaluación individual es necesaria en particular para determinar qué parte de las ventajas económicas generadas por el SEAF es el resultado de medidas generales o de medidas selectivas. La evaluación individual también permite a la Comisión determinar, en caso necesario, qué parte de la ayuda es compatible con el mercado interior y qué parte debe recuperarse.

- (121) Este doble enfoque, que ya siguió en la Decisión C(2011) 4494 final, permite a la Comisión definir un sistema de referencia para cada una de las medidas individuales y para el SEAF en su conjunto con objeto de identificar las ventajas selectivas que constituyen ayuda estatal. En cada operación del SEAF, el análisis contrafáctico con el que se evaluará la existencia de ayuda es la propia operación, con las mismas disposiciones contractuales pero realizada sin las medidas consideradas ayuda estatal. A este respecto, una operación alternativa con diferentes modalidades de hecho —contractuales y financieras— no constituiría un análisis contrafáctico adecuado.
- (122) Los operadores económicos son libres de estructurar sus operaciones de financiación de activos según su voluntad y de utilizar a ese efecto las medidas fiscales de carácter general que consideren más convenientes. No obstante, en la medida en que dichas operaciones impliquen la aplicación de medidas fiscales selectivas, que están sujetas al control de ayudas estatales, las empresas participantes en esas operaciones son beneficiarias potenciales de ayudas estatales. Por una parte, el hecho de que varios sectores o categorías de empresas se identifiquen como beneficiarios potenciales no constituye un indicio de que el SEAF sea una medida general<sup>(68)</sup>. Por otra, el hecho de que el SEAF se utilice para financiar la adquisición, el fletamento a casco desnudo y la reventa de buques de navegación marítima puede considerarse como un indicio claro de que la medida es selectiva desde una perspectiva sectorial.

### 5.3. EXISTENCIA DE AYUDA EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 107, APARTADO 1, DEL TFUE

- (123) El artículo 107, apartado 1, del TFUE establece que «salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».
- (124) Las normas relativas a las ayudas estatales se aplican únicamente a las ayudas concedidas a empresas que realizan actividades económicas. Aparte de ello, los criterios establecidos en el artículo 107, apartado 1, del TFUE son acumulativos. Por ello, la medida objeto de examen constituye una ayuda estatal en el sentido del Tratado si se cumplen todas las condiciones antes mencionadas. En concreto, la ayuda financiera debe:
- ser concedida por el Estado y a través de recursos estatales,
  - favorecer a determinadas empresas o la producción de determinados bienes,
  - falsear o amenazar con falsear la competencia, y
  - afectar al comercio entre los Estados miembros.

- (125) La Comisión ha realizado su evaluación a dos niveles:

- A nivel de las medidas individuales, en el que la Comisión examina si cada medida constituye una ayuda estatal independientemente de su uso en el SEAF.
- A nivel del SEAF en su conjunto: como ya se ha mencionado, el SEAF se basa en una combinación de estas medidas, que están interconectadas *de jure* o *de facto*.

#### 5.3.1. Empresas en el sentido del artículo 107 del TFUE

- (126) La Comisión considera que todas las partes que participan en las operaciones del SEAF son empresas en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE —hecho que ni España<sup>(69)</sup> ni ningún tercero contestan— ya que sus actividades consisten en ofrecer bienes y servicios en un mercado<sup>(70)</sup>. Más concretamente, los astilleros ofrecen

<sup>(68)</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 1999 en el asunto C-75/97, Bélgica/Comisión (Maribel bis/ter) (Rec. 1999, p. I-3671), apartado 32.

<sup>(69)</sup> Véase en particular la carta de 2 de agosto de 2011 de la autoridades españolas en respuesta a la Decisión C(2011) 4494 final de la Comisión, sección 3.2.2, Régimen de transparencia aplicable a las AIE, párrafo primero: «Siguiendo lo dispuesto en el artículo 1 de la ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico [...], dichas entidades tienen personalidad jurídica propia, carácter mercantil y capacidad para desarrollar actividades económicas».

<sup>(70)</sup> Véanse la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto 118/85, Comisión/Italia (Rec. 1987, p. 2599), apartado 7; la sentencia de 18 de junio de 1998 en el asunto C-35/96, Comisión/Italia, (Rec. 1998, p. I-3851), apartado 36; la sentencia de 12 de septiembre de 2000 en los asuntos acumulados C-180/98 a C-184/98, Pavlov y otros (Rec. 2000, p. I-6451), apartado 75.

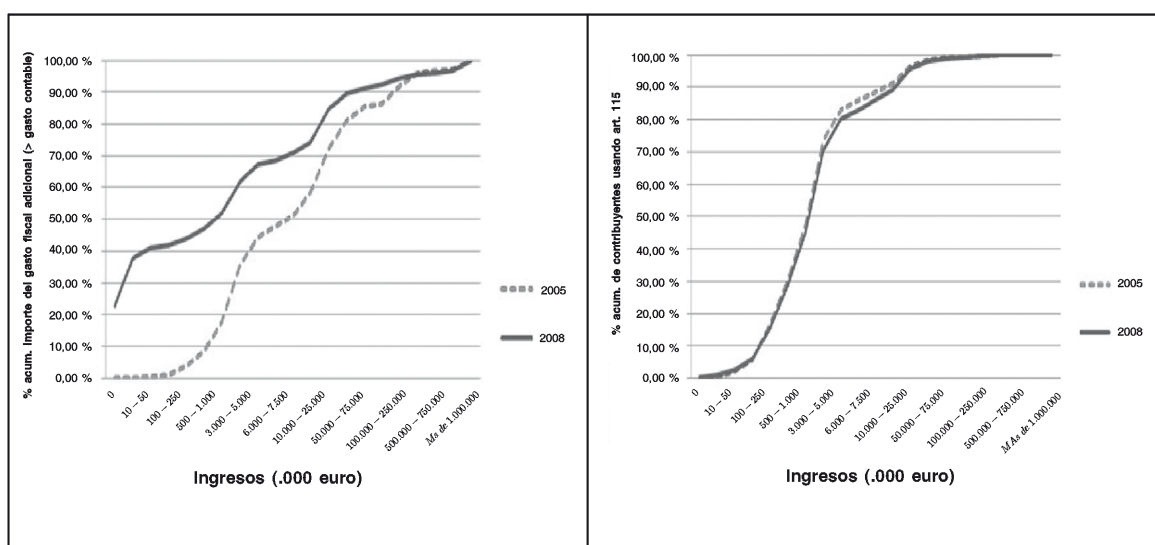
buques nuevos o servicios de construcción, reparación y renovación; las compañías de arrendamiento ofrecen facilidades de financiación; las AIE fletan y venden buques; los inversores, en la medida en que ofrecen bienes y servicios en una amplia variedad de mercados, salvo que sean personas físicas que no ejercen ninguna actividad económica, en cuyo caso no están incluidos en la presente Decisión; las empresas navieras ofrecen servicios de transporte marítimo; los bancos organizadores ofrecen servicios de intermediación y financiación, y otros intermediarios prestan servicios de intermediación o consultoría.

### 5.3.2. Existencia de ventaja selectiva

- (127) De conformidad con la jurisprudencia establecida, «el artículo 107, apartado 1, del Tratado requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad»<sup>(71)</sup>.

#### 5.3.2.1. Amortización acelerada (artículo 115, apartado 6, del TRLIS) — Medida 1

- (128) En la Decisión C(2011) 4494 final, la Comisión mencionó que, de constituir ayuda, esta medida sería una ayuda existente, y no efectuó una evaluación. Como resultado de la investigación formal, la Comisión ha llegado ahora a la conclusión de que esta medida, considerada por separado, no constituye una ayuda estatal porque no favorece a determinadas empresas ni a la producción de determinados bienes. De hecho, la Comisión señala que la medida es aplicable a todas las empresas sujetas al impuesto sobre la renta en España sin limitación alguna en cuanto a su sector de actividad, lugar de establecimiento, tamaño, forma jurídica o localización de los activos. También se aplica sin excepción alguna a todos los bienes susceptibles de amortización.
- (129) Asimismo, la limitación a los activos arrendados no constituye un elemento de selectividad, pues la adquisición de cualquier activo puede financiarse mediante contratos de arrendamiento financiero a los que pueden acceder en general empresas de todos los sectores y tamaños. No hay indicio alguno de que los beneficiarios de la medida estén concentrados *de facto* en determinados sectores o producciones. Las estadísticas presentadas por España relativas al uso del artículo 115 del TRLIS por los contribuyentes españoles (véanse los gráficos siguientes) confirman que el arrendamiento financiero es utilizado por empresas que presentan una amplia variedad de ingresos imponibles (un 45 % de los usuarios declarados del artículo 115 ganan menos de un millón EUR y un 70 % menos de tres millones EUR) (véase el gráfico de la izquierda). El importe absoluto de la ventaja fiscal que puede resultar de la amortización de un gasto adicional<sup>(72)</sup> en virtud del artículo 115 del TRLIS también varía en función de la renta del sujeto pasivo (véase el gráfico de la derecha).



Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda.

<sup>(71)</sup> Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 2005 en el asunto C-172/03, Heiser, (Rec. 2005, p. I-1627), apartado 40.

<sup>(72)</sup> Este gasto adicional que corresponde a la diferencia positiva entre el gasto amortizado a efectos fiscales en virtud del artículo 115 y el gasto anotado en la contabilidad tiene que indicarse en la declaración de impuestos del beneficiario.

- (130) Las autoridades españolas confirmaron igualmente que los contratos de arrendamiento y el artículo 115 del TRLIS pueden utilizarse para activos construidos (o con origen) en otros Estados miembros. Por último, la Comisión observa que las condiciones de aplicación del artículo 115, apartado 6, del TRLIS, son claras, objetivas y neutras, y que su aplicación no requiere una autorización previa. Debido a ello, la administración tributaria no dispone de facultades para autorizar o rechazar discrecionalmente la aplicación de dicha medida <sup>(73)</sup>.
- (131) Por ello la Comisión concluye que, por sí sola, la amortización acelerada de activos arrendados (artículo 115, apartado 6, del TRLIS) no concede una ventaja selectiva para las AIE en las operaciones del SEAF.

5.3.2.2. *Aplicación discrecional de la amortización anticipada (artículo 115, apartado 11, y artículo 48, apartado 4, del TRLIS y artículo 49 del RIS) — Medida 2*

- (132) Las normas sobre amortización de la legislación tributaria española (artículo 11 del TRLIS) establecen generalmente que el coste de un activo debe repartirse a lo largo de su vida económica, es decir, desde el momento en que se usa para una actividad económica. Con arreglo al artículo 115, apartado 6, del TRLIS, la amortización acelerada de activos arrendados debe tener en cuenta la fecha en que el activo entre en servicio. Puesto que permite que la amortización acelerada se inicie antes de que el activo comience a ser explotado, el artículo 115, apartado 11, del TRLIS otorga una ventaja económica.
- (133) Esta posibilidad constituye una excepción a la norma general establecida en el apartado 6 del mismo artículo y está sujeta a la autorización discrecional de las autoridades españolas, por lo que esta medida es selectiva a primera vista. Al contrario de lo que alegan España y algunos terceros, los criterios para conceder la autorización no son claros ni objetivos e, incluso aunque lo fueran, esto no bastaría para excluir su carácter selectivo <sup>(74)</sup>. La Comisión observa que los criterios establecidos en el artículo 115, apartado 11, del TRLIS, son vagos y requieren una interpretación por parte de la administración fiscal, la cual no ha publicado normas administrativas o explicaciones a este respecto. La aplicación discrecional de la amortización anticipada basándose en criterios vagos introduce selectividad en el SEAF, incluso en caso de que las facultades discrecionales no se ejerzan de forma arbitraria <sup>(75)</sup>. Además, la Comisión señala que España no explicó de forma convincente por qué son necesarias todas las condiciones impuestas en el artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y en el artículo 49 del RIS para evitar abusos. Por ejemplo, deben demostrarse las singularidades del uso económico del activo <sup>(76)</sup>, así como la inexistencia de efectos sobre la cantidad imponible derivada del uso del activo o la transferencia de la propiedad <sup>(77)</sup>. No se presentó justificación alguna de estas limitaciones, que introducen nuevos elementos de selectividad. España tampoco demostró por qué es necesaria una autorización previa. El garantizar la realidad de una operación de arrendamiento, por ejemplo, parece tan importante para permitir la deducción normal de los costes del arrendamiento/la amortización de un activo o para la aplicación de la amortización acelerada como para la anticipación de dicha amortización. Sin embargo, las primeras medidas no están sujetas a una autorización previa y, al igual que para dichas medidas, parece suficiente una verificación *a posteriori* de los criterios claros y objetivos aplicables a la amortización anticipada de activos arrendados.
- (134) En la Decisión C(2011) 4494 final, la Comisión mencionó que las autoridades españolas habían confirmado en una reunión que, sobre la base de las autorizaciones concedidas, las condiciones del artículo 115, apartado 11, del TRLIS, solo se consideraban cumplidas en el caso de las adquisiciones de buques que habían pasado del régimen ordinario del impuesto de sociedades al régimen de TT <sup>(78)</sup> y la posterior transferencia de la propiedad del buque a la empresa naviera mediante el ejercicio de una opción en el contexto del fletamento a casco desnudo. España

<sup>(73)</sup> Véase la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-295/97, Piaggio (Rec. 1999, p. I-3735), apartado 39, y la jurisprudencia citada en ella.

<sup>(74)</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002 en los asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Diputación Foral de Álava/Comisión (Rec. 2002, p. II-1385), apartado 58.

<sup>(75)</sup> *Ibidem*, apartado 35.

<sup>(76)</sup> Artículo 115, apartado 11, del TRLIS: «El Ministerio [...] podrá determinar, según el procedimiento que reglamentariamente se establezca, el momento temporal a que se refiere el apartado 6, atendiendo a las peculiaridades del período de contratación o de la construcción del bien, así como a las singularidades de su utilización económica, siempre que dicha determinación no afecte al cálculo de la base imponible derivada de la utilización efectiva del bien, ni a las rentas derivadas de su transmisión que deban determinarse según las reglas del régimen general del impuesto o del régimen especial [...]» (el subrayado es nuestro).

<sup>(77)</sup> Artículo 49, apartado 3, letra c), del RIS: «La solicitud deberá contener, como mínimo, los siguientes datos: c) Justificación de las singularidades de la utilización del activo. Se aportarán las memorias jurídica y económica del uso al que se destinará el activo adquirido mediante el arrendamiento financiero, indicando las fórmulas contractuales concretas que se utilizarán y los flujos financieros, positivos y negativos, que se producirán.»

<sup>(78)</sup> Cartas de las autoridades españolas de 27 de marzo de 2008, 10 de marzo de 2010 y 27 de julio de 2010 en las que se resumían las autorizaciones emitidas hasta finales de junio de 2010.

negó <sup>(79)</sup> haber hecho esta declaración, pero reconoció la existencia de dificultades de interpretación <sup>(80)</sup>. La Comisión señala que no se ha presentado prueba alguna que demuestre que se hayan concedido autorizaciones para aplicar la amortización anticipada en otras circunstancias <sup>(81)</sup>.

- (135) De los ejemplos presentados por las autoridades españolas se desprende que las solicitudes de amortización anticipada presentadas por las AIE a la administración tributaria describen detalladamente toda la organización del SEAF y aportan todos los contratos pertinentes (en particular, el contrato de construcción naval, el de arrendamiento, el de fletamento a casco desnudo, los contratos de opciones, el contrato de asunción y liberación de deuda). Según España, estos elementos son necesarios para controlar el cumplimiento de las condiciones impuestas en el artículo 115, apartado 11 y el artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y el artículo 49 del RIS.
- (136) Sin embargo, la Comisión observa que el procedimiento establecido en las disposiciones de aplicación <sup>(82)</sup> concede importantes facultades discrecionales a la administración tributaria para interpretar los requisitos legales y, en su caso, imponer condiciones adicionales. En particular, la administración está facultada para solicitar la información adicional que pueda considerar pertinente para el examen <sup>(83)</sup>. La Comisión señala también a este respecto que en algunos ejemplos facilitados, las solicitudes presentadas contenían también anexos adicionales que no son necesarios para demostrar el cumplimiento de las condiciones impuestas en el artículo 115, apartado 11, del TRLIS, el artículo 48, apartado 4 del TRLIS, y el artículo 49 del RIS: 1) un cálculo detallado de las ventajas fiscales totales y del modo como se repartirán entre la empresa naviera, por una parte, y la AIE o sus inversores, por otra, y 2) una declaración del astillero en la que se detallan los beneficios económicos y sociales previstos del contrato de construcción naval. Según algunos denunciantes, la administración tributaria exige estos documentos en el marco del proceso de autorización. Según España, los solicitantes (AIE) presentaban estos elementos por propia iniciativa. Estos documentos indican, en particular, que se tiene en cuenta la importancia de un contrato de construcción naval para la economía española, así como la ventaja fiscal general generada por la operación del SEAF.
- (137) La Comisión concluye que el procedimiento obligatorio de autorización previa, la necesidad de interpretar las vagas condiciones del artículo 115, apartado 11, del TRLIS, del artículo 48, apartado 4 del TRLIS, y del artículo 49 del RIS, la posibilidad de que la administración tributaria solicite cualquier documento o información adicional son pruebas evidentes de que la administración tributaria goza de amplias facultades discrecionales en el ejercicio de sus funciones para autorizar las operaciones del SEAF.
- (138) Como se señala en la 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 (denominada en lo sucesivo la «Comunicación sobre ayudas fiscales») <sup>(84)</sup>, el Tribunal de Justicia reconoce que tratar a los agentes económicos de forma discrecional puede implicar que la aplicación de una medida general en un caso particular adopte las características de una medida selectiva, en particular cuando el ejercicio de las facultades discrecionales trasciende la simple gestión de los ingresos tributarios mediante criterios objetivos <sup>(85)</sup> <sup>(86)</sup>.
- (139) Por ello, la Comisión considera que la aplicación discrecional de la amortización anticipada de activos arrendados en aplicación del artículo 115, apartado 11, y del artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y del artículo 49 del RIS otorga una ventaja selectiva a las AIE que participan en operaciones del SEAF y a sus inversores.

<sup>(79)</sup> «[...] las autoridades españolas niegan haber confirmado «en la práctica», como se afirma en el párrafo (34) de la Decisión de la Comisión, que solo los activos acogidos posteriormente al régimen de tributación por tonelaje serían susceptibles de acogerse a los dispuesto en el art. 115.11 del TRLIS.»

<sup>(80)</sup> «Las autoridades españolas se limitaron a poner de manifiesto la dificultad interpretativa que introducía el requisito, previsto por el legislador, de supeditar la aplicación de la amortización anticipada a la ausencia de efectos en el cálculo de la base imponible derivada de la utilización efectiva del bien así como en las rentas derivadas de su transmisión.»

<sup>(81)</sup> Al parecer, el contrato de fletamento a casco desnudo entre la AIE y la empresa naviera resultaría de la interpretación de una de las condiciones impuestas en el artículo 48 del TRLIS y estaría sujeto a la revisión y autorización de la administración tributaria.

<sup>(82)</sup> En particular, el artículo 49 del RIS.

<sup>(83)</sup> Artículo 49, apartado 4, del RIS: «La Dirección General de Tributos podrá recabar del sujeto pasivo cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.»

<sup>(84)</sup> DO C 384 de 10.12.1998.

<sup>(85)</sup> Véase la Comunicación sobre ayudas fiscales, sección sobre Prácticas administrativas discrecionales, apartados 21 y 22.

<sup>(86)</sup> Asunto C-241/94, Francia/Comisión (Kimberly ClarkSopalin) (Rec. 1996 p. I-4551).

5.3.2.3. *La transparencia fiscal de las agrupaciones de interés económico (artículo 48 del TRLIS) — Medida 3*

- (140) La Comisión considera que la transparencia fiscal de la AIE contemplada en los artículos 48 y 49 del TRLIS simplemente permite a diferentes operadores unirse para financiar una inversión o llevar a cabo cualquier actividad económica. Debido a ello, esa medida no concede una ventaja selectiva a las AIE o a sus miembros.

5.3.2.4. *El régimen de tributación por tonelaje (artículos 124 a 128 del TRLIS) — Medida 4*

- (141) Como se explica en la sección 2.2.4, el régimen de TT constituye un régimen de ayuda estatal, aprobado por la Comisión en la Decisión C(2002) 582 final, de 27 de febrero de 2002. Incluye las normas del artículo 125, apartado 2, del TRLIS, relativas al tratamiento de las obligaciones fiscales encubiertas y las plusvalías, en el marco de una transferencia al régimen de TT de los activos usados o de segunda mano antes sujetos al régimen tributario general.
- (142) De hecho, como se explica en el considerando 17, en condiciones normales —es decir, cuando la empresa permanece en el régimen general del impuesto de sociedades en lugar de pasar al régimen de TT—, la ventaja fiscal resultante de la amortización anticipada o acelerada de activos en los primeros años (aumento de las obligaciones fiscales encubiertas) se compensa en gran medida durante los años posteriores (disminución de las obligaciones fiscales encubiertas) o en el momento de la venta o desguace del activo (tributación de la plusvalía). A lo largo de todo el período, el proceso tiene por resultado el aplazamiento del pago de determinadas cantidades de impuestos. Debido a que los impuestos que se pagan en el régimen de TT no dependen de la diferencia entre ingresos y gastos, el paso al régimen de TT a mitad del período implica la no liquidación de las obligaciones fiscales encubiertas.
- (143) En comparación con lo que sucedería en el marco del régimen tributario general, el aplazamiento en el régimen de TT de la liquidación de las obligaciones fiscales encubiertas, permitido por el artículo 125, apartado 2, del TRLIS, concede una ventaja económica selectiva adicional a las sociedades que pasan al régimen de TT con respecto a las que permanecen en el régimen tributario general.
- (144) Según se ha explicado en la sección 5.4, el régimen de TT aprobado por la Comisión no abarca el tratamiento fiscal de los ingresos procedentes de del fletamento a casco desnudo, que, por lo tanto, no constituye ayuda existente sino nueva ayuda.

5.3.2.5. *Artículo 50, apartado 3, del RIS — Medida 5*

- (145) En comparación con lo autorizado como parte del régimen de TT notificado, el artículo 50, apartado 3, del RIS, concede otra ventaja, a saber: al establecer una excepción a la aplicación ordinaria del artículo 125, apartado 2, del TRLIS, algunos buques de navegación marítima que normalmente se considerarían usados o de segunda mano, se consideran nuevos en el momento de su transferencia al régimen de TT. Por consiguiente, el pago de las obligaciones fiscales encubiertas —que normalmente se pospone hasta la venta o desguace del activo en virtud del artículo 125, apartado 2, del TRLIS— se cancela definitivamente. Esta cancelación constituye una ventaja económica.
- (146) La ventaja económica que otorga el artículo 50, apartado 3, del RIS, es de carácter selectivo, pues no está disponible para todos los activos. Ni siquiera está a disposición de todos los buques sometidos al régimen de TT y al artículo 125, apartado 2, del TRLIS. De hecho, esta ventaja solo puede obtenerse a condición de que el buque se adquiriera a través de un contrato de arrendamiento financiero autorizado previamente por la administración tributaria. Como ya se ha mencionado, las autoridades españolas confirmaron que la administración tributaria solo consideraba cumplida esta condición *de facto* si se había autorizado un contrato de arrendamiento financiero en el marco de una solicitud de amortización anticipada con arreglo al artículo 115, apartado 11, del TRLIS. Ni España ni los terceros han mencionado otras circunstancias que permitan que la administración tributaria autorice previamente un contrato de arrendamiento. Como se indica en la sección 5.3.2.2, estas autorizaciones se concedieron en el contexto de las considerables facultades de apreciación que ejercía la administración tributaria y *de facto* únicamente en relación con buques de navegación marítima de nueva construcción.
- (147) En contra de la alegación avanzada por España y algunos terceros, el artículo 50, apartado 3, del RIS, no solo introduce una aclaración al procedimiento especial notificado y al concepto de «buque usado», pues al considerar que un buque arrendado sigue siendo nuevo en la fecha en que el arrendatario ejerce la opción de compra, a

condición de que el contrato de arrendamiento haya sido aprobado previamente por la administración tributaria, aplica una excepción al procedimiento especial<sup>(87)</sup> contemplado en el artículo 125, apartado 2, del TRLIS. Esta disposición introduce de forma selectiva una ventaja adicional al evitar la tributación de la plusvalía.

- (148) La Comisión considera que la concesión de esta ventaja selectiva adicional —sea respecto al régimen tributario general o incluso respecto a la aplicación ordinaria del régimen de TT alternativo y el artículo 125, apartado 2, del TRLIS autorizado por la Comisión— no puede justificarse por la naturaleza y el régimen general del sistema tributario español.
- (149) En efecto, la Comisión autorizó el artículo 125, apartado 2, del TRLIS, como procedimiento especial que supuestamente debía evitar que se abusara del artículo 125, apartado 1, es decir, para evitar que los operadores transfirieran buques usados y totalmente amortizados al régimen de TT con el único fin de venderlos con una plusvalía considerable que quedaría exenta en virtud de este régimen. La Comisión señala a este respecto que en las operaciones del SEAF participan AIE que arriendan—y luego poseen brevemente— un solo buque que no explotan ellas mismas y pasan al régimen de TT durante el período muy limitado necesario para ejercer la opción del contrato de arrendamiento y transferir la propiedad de su único buque a la empresa naviera. Estas operaciones no parecen coincidir con los objetivos del régimen de TT contemplados en las Directrices marítimas.
- (150) Por consiguiente, la Comisión no está de acuerdo en que sea lógico considerar que un buque es «nuevo» en la fecha en que se ejerce la opción porque nadie lo ha utilizado antes del arrendatario o porque el ejercicio de la opción ya se había acordado en el momento de firmar el contrato de arrendamiento.
- (151) En relación con la primera parte de este argumento, la Comisión observa que la norma de limitación se aplica igualmente a los buques transferidos por un único operador del régimen tributario ordinario al régimen de TT, es decir, sin cambio de propiedad y sin uso por parte de terceros.
- (152) En cuanto a la segunda parte, el hecho de que la opción ya se haya acordado no influye en absoluto a la hora de determinar si el buque es nuevo. La Comisión no recibió explicación alguna de por qué dicho buque debe considerarse nuevo —independientemente de quién sea su propietario—el día en que se ejerce la opción. Tampoco recibió una explicación convincente de por qué este supuesto solo iba a ser razonable si el contrato de arrendamiento lo aprobaba previamente la administración tributaria.
- (153) La Comisión señala a este respecto que la plusvalía no quedaría exenta si el artículo 50, apartado 3, del RIS, aclarara únicamente que los buques arrendados se consideran nuevos en la fecha de la firma del contrato de arrendamiento, sin tomar en consideración la fecha en que se ejerza la opción. En ese caso, habría que considerar a la AIE como la propietaria del buque antes de su transferencia al régimen de TT, el buque se consideraría usado o de segunda mano al pasar al régimen de TT y se aplicaría el artículo 125, apartado 2, del TRLIS, lo que daría lugar al pago aplazado de las obligaciones fiscales encubiertas o a la tributación de la plusvalía en el momento de vender o desguazar el buque.
- (154) Por ello, la Comisión considera que el artículo 50, apartado 3, del TRLIS otorga una ventaja selectiva a las empresas que adquieren buques a través de contratos de arrendamiento financiero autorizados previamente por la administración tributaria y, en particular, a las AIE o sus inversores que participan en operaciones del SEAF.

<sup>(87)</sup> Véase la Decisión C(2002) 582 final de la Comisión, de 27 de febrero de 2002, sección 2.12.1, Desgravaciones por amortización: «Las plusvalías obtenidas antes de la entrada en vigor del impuesto de tonelaje están sujetas a tributación ordinaria de acuerdo con las normas generales del impuesto de sociedades aplicables en el momento de enajenación del buque. Para garantizar el cumplimiento de esta disposición se establece la obligación de constituir una reserva indisponible equivalente a la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada buque, es decir, a la plusvalía atribuible a los buques en el momento de acogerse al régimen. Esta reserva deberá tributar en caso de que se transfiera la propiedad del buque. Además, con objeto de evitar una utilización indebida de la normativa, la eventual diferencia positiva entre la depreciación fiscal y la contable también tributa de acuerdo con las normas generales en el momento de la enajenación del buque, evitando así que una depreciación contable eventualmente menor que la fiscal se traduzca en una menor plusvalía y, por tanto, que pueda eludirse parcialmente la tributación plena de las plusvalías» (el subrayado es nuestro).

5.3.2.6. *Ventaja selectiva resultante del SEAF en su conjunto. Beneficiarios de la ventaja*

- (155) La cuantía de la ventaja económica resultante del SEAF en su conjunto corresponde a la ventaja que la AIE no habría obtenido en la misma operación financiera si hubiera aplicado únicamente medidas de carácter general. En la práctica, esta ventaja corresponde a la suma de las ventajas obtenidas por la AIE al aplicar las medidas selectivas antes mencionadas, es decir:
- los intereses ahorrados sobre los importes de los pagos de impuestos aplazados en virtud de la amortización anticipada (artículo 115, apartado 11, y artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y artículo 49 del RIS),
  - el importe de los impuestos evitados o de los intereses ahorrados sobre los impuestos aplazados en virtud del régimen de TT (artículo 128 del TRLIS), dado que la AIE no podía acogerse al régimen de TT,
  - el importe de los impuestos evitados sobre la plusvalía obtenida en el momento de la venta del buque en virtud del artículo 50, apartado 3, del RIS.
- (156) Considerando el SEAF en su conjunto, la ventaja es selectiva porque estaba sujeta a las facultades discrecionales concedidas a la administración tributaria por el procedimiento obligatorio de autorización y la imprecisión del texto de las condiciones aplicables a dicha amortización. Puesto que otras medidas aplicables únicamente a las actividades de transporte marítimo elegibles en virtud de las Directrices marítimas —en particular el artículo 50, apartado 3, del TRLIS— dependen de esa autorización previa, todo el SEAF es selectivo. Por consiguiente, la administración tributaria solo autorizaría operaciones del SEAF destinadas a financiar buques de navegación marítima (selectividad sectorial). Como lo confirman las estadísticas presentadas por España, la totalidad de las 273 operaciones del SEAF organizadas hasta junio de 2010 corresponde a buques de navegación marítima.
- (157) A este respecto, el hecho de que todas las empresas navieras, incluidas las establecidas en otros Estados miembros, puedan tener acceso a las operaciones de financiación del SEAF no obsta para concluir que este régimen favorece determinadas actividades, a saber, la adquisición de buques de navegación marítima mediante contratos de arrendamiento, especialmente con vistas a su fletamento a casco desnudo y su posterior reventa.
- (158) Astilleros europeos denunciaron en varias ocasiones que no podían acceder a la financiación de los bancos españoles para el SEAF.
- (159) En su Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, la Comisión observó que todos los buques admitidos al SEAF, salvo uno, se construyeron en astilleros españoles. La Comisión expresó sus dudas<sup>(88)</sup> de que dicho resultado pudiera explicarse de forma razonable en el contexto de operaciones resultantes exclusivamente de la libre elección de los operadores económicos en un mercado libre y competitivo.
- (160) Sin embargo, a falta de prueba alguna sobre la denegación de las solicitudes correspondientes a la adquisición de buques no españoles, la Comisión no puede considerar que el SEAF estaba *de facto* limitado a la adquisición de los buques españoles. Además, la Comisión observa que la administración tributaria española, mediante una notificación vinculante en respuesta a una pregunta formulada por un posible inversor, de fecha 1 de diciembre de 2008, confirmó expresamente que el SEAF se aplica a los buques construidos en otros Estados miembros de la UE<sup>(89)</sup>. En estas circunstancias, la Comisión concluye que el SEAF no entraña ningún elemento suplementario de selectividad en beneficio de los astilleros españoles y ninguna discriminación basada en el lugar de establecimiento del astillero.
- (161) La Comisión considera que la ventaja beneficia a la AIE y, por transparencia, a sus inversores. En efecto, la AIE es la persona jurídica que aplica todas las medidas fiscales y, en su caso, la que presenta las solicitudes de autorización a las autoridades fiscales. Por ejemplo, no se ha puesto en duda que las solicitudes de aplicación de la amortización anticipada o la TT se presentaran en nombre de la AIE. Desde un punto de vista tributario, la AIE es una entidad fiscalmente transparente y sus ingresos imponibles o gastos deducibles se transfieren automáticamente a los inversores.

<sup>(88)</sup> Véase el considerando 73 de la Decisión C(2011) 4494 final de la Comisión.

<sup>(89)</sup> Véase <http://petete.meh.es/scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=12728&Consulta=buques&Pos=230>.

- (162) En una operación del SEAF, se observa que, en términos económicos, una parte sustancial de la ventaja fiscal obtenida por la AIE se transfiere a la compañía naviera a través de un descuento sobre el precio. Los anexos adjuntados a algunos expedientes cuando las AIE solicitan la autorización previa para la amortización anticipada (véase el considerando 168) confirman que los operadores que participan en operaciones del SEAF consideran que las ventajas fiscales procedentes de la operación se reparten entre las AIE o sus inversores y las compañías navieras. Sin embargo, el aspecto de la imputabilidad de esa ventaja al Estado se aborda en la sección siguiente.
- (163) Si bien otros participantes en las transacciones del SEAF, como astilleros, compañías de arrendamiento y otros intermediarios, se benefician de un efecto indirecto de esa ventaja, la Comisión considera que la ventaja obtenida inicialmente por la AIE y sus inversores no se transfiere a ellos.

### 5.3.3. Transferencia de recursos estatales e imputabilidad al Estado

#### Recursos estatales

- (164) Las ventajas selectivas para las AIE y sus miembros que se constatan en las medidas 2, 4 y 5 (véanse las secciones 5.3.2.2, 5.3.2.4 y 5.3.2.5) son resultado de la aplicación de disposiciones de la legislación tributaria.
- (165) En cada una de las transacciones SEAF, el uso de recursos estatales supone que se dejan de percibir intereses de resultados de la amortización anticipada de los activos arrendados, que se dejan de percibir impuestos al no liquidarse las obligaciones fiscales encubiertas cuando la AIE cambia del sistema normal del impuesto de sociedades a la TT y que se dejan de percibir impuestos al no gravarse la plusvalía conseguida cuando la titularidad del buque se transfiere a la empresa naviera. El sistema SEAF en conjunto implica la pérdida definitiva de ingresos fiscales equivalentes al consumo de recursos estatales en forma de gastos fiscales y de intereses no percibidos.
- (166) En el contexto de las operaciones del SEAF, el Estado transfiere inicialmente sus recursos a la AIE al financiar las ventajas selectivas. Por medio de la transparencia fiscal, la AIE transfiere luego los recursos del Estado a sus inversores.

#### Imputabilidad

- (167) Las medidas que nos ocupan se derivan de la aplicación del Derecho tributario español y de las autorizaciones fiscales concedidas por la administración tributaria española para la aplicación de la amortización anticipada y el régimen de TT. Estas autorizaciones fueron concedidas para la aplicación de medidas individuales, como la amortización (acelerada) anticipada del buque arrendado por cada AIE o el cambio de la AIE al régimen de TT. Por otra parte, basándose en los ejemplos suministrados por las autoridades españolas, el proceso de autorización era indispensable para que prosperara la operación de financiación.
- (168) Según los denunciantes, la administración tributaria examinaría e intervendría en el reparto de la ventaja fiscal entre la empresa naviera, por una parte, y la AIE y sus inversores, por la otra. Basándose en los ejemplos presentados por las autoridades españolas, se observa que, de hecho, las solicitudes enviadas a la administración tributaria para la autorización de la amortización anticipada incluyen por lo general un cálculo del total de la ventaja fiscal total generada por la estructura del SEAF y de la forma en que esta ventaja se reparte entre la empresa naviera y los inversores de la AIE o, en todo caso, incluyen los elementos necesarios para efectuar ese cálculo.
- (169) No obstante, todas las consecuencias económicas resultantes de la concesión de la ventaja fiscal a las AIE son consecuencia de una combinación de transacciones jurídicas entre entidades privadas. De hecho, las normas aplicables no obligan a las AIE a transferir una parte de la ventaja fiscal a las empresas navieras y aún menos a los astilleros o a los intermediarios. Es cierto que la administración tributaria dispone de una amplia discreción y que, en ese contexto, evalúa el impacto económico de toda la transacción, pero esto no basta para establecer que sean las autoridades españolas las que decidan sobre la transferencia de parte de la ventaja a las empresas marítimas o sobre el importe de esa transferencia. Esta situación debe distinguirse de la examinada en las decisiones sobre Air

Caraïbes o los GIE fiscales franceses, en las que los inversores estaban obligados legalmente a transferir respectivamente al menos el 60 % o dos terceras partes de la ventaja a los usuarios y las autoridades francesas comprobaban que cada transacción cumpliera ese requisito.

- (170) Por consiguiente, las ventajas selectivas se concedieron mediante recursos estatales. Son claramente imputables al Estado español en la medida en que benefician a las AIE y a sus inversores. Sin embargo, este no es el caso de las ventajas que benefician a las empresas navieras y, *a fortiori*, de las ventajas indirectas que benefician a los astilleros y los intermediarios.

#### 5.3.4. Falseamiento de la competencia y efecto en el comercio

- (171) Por último, esta ventaja amenaza con falsear la competencia y con afectar al comercio entre los Estados miembros. Cuando las ayudas concedidas por un Estado miembro refuerzan la posición de una empresa respecto a otras empresas que compiten en el comercio dentro de la Unión, debe considerarse que estas últimas se ven afectadas por estas ayudas <sup>(90)</sup>. Basta con que el beneficiario de la ayuda compita con otras empresas en mercados abiertos a la competencia <sup>(91)</sup> y al comercio entre los Estados miembros.
- (172) En el presente asunto, los inversores, es decir, los miembros de las AIE, operan en todos los sectores de la economía, en particular en sectores abiertos al comercio intracomunitario. Además, mediante las operaciones que se benefician de SEAF, operan a través de la AIE en los mercados de fletamento a casco desnudo y de la adquisición y venta de buques de navegación marítima, que están abiertos al comercio intracomunitario. Las ventajas que se derivan del SEAF refuerzan su posición en sus respectivos mercados, lo que falsea o amenaza con falsear la competencia.
- (173) Por ello, la ventaja económica que reciben las AIE y sus inversores que se benefician de las medidas objeto de examen puede afectar el comercio entre los Estados miembros y falsear la competencia en el mercado interior.

#### 5.4. AYUDA EXISTENTE O AYUDA ILEGAL

- (174) El artículo 1, letra b), del Reglamento (CE) n° 659/1999 <sup>(92)</sup> define diversas situaciones en las que la ayuda se considera ayuda existente. Según las presentaciones recibidas en el presente asunto, la ayuda existente sería: i) una ayuda que existía antes de la entrada en vigor del Tratado en España, o ii) una ayuda aprobada previamente por la Comisión.

El impuesto sobre el tonelaje constituye ayuda existente, pero su aplicación a ingresos obtenidos de fletamentos a casco desnudo constituye nueva ayuda

- (175) Entre las medidas calificadas de ayuda estatal <sup>(93)</sup>, la Comisión considera que únicamente las disposiciones legales del régimen de TT (artículos 124 a 128 del TRLIS, medida 4) constituyen un régimen de ayudas estatales existente, ya que este fue aprobado por la Comisión en 2002.
- (176) Sin embargo, la Comisión considera que las AIE que participan en operaciones de arrendamiento fiscal no reúnen todas las condiciones para poder acogerse a la TT española.
- (177) De hecho, la Comisión autorizó la TT española como ayuda compatible sobre la base de las Directrices marítimas, que solo se aplican a las empresas que realizan verdaderas actividades de transporte marítimo <sup>(94)</sup> con sus propios buques o con buques fletados. Excepcionalmente, la TT puede aplicarse a actividades que las directrices consideran como afines o asimiladas al transporte marítimo. Por ejemplo, con determinadas condiciones, la gestión naviera, el

<sup>(90)</sup> Véanse en particular, el asunto 730/79, Philip Morris/Comisión (Rec. 1980, p. 2671), apartado 11; el asunto C-53/00, Ferring (Rec. 2001, p. I-9067), apartado 21, y el asunto C-372/97 Italia/Comisión (Rec. 2004, p. I-3679), apartado 44.

<sup>(91)</sup> Asunto T-214/95, Het Vlaamse Gewest/Comisión (Rec. 1998, p. II-717).

<sup>(92)</sup> DO L 83 de 27.3.1999, p. 1.

<sup>(93)</sup> Como se explica en los apartados 5.3.2.1 y 5.2.2.3, la Comisión no considera que las disposiciones del artículo 115, apartado 6 (Amortización acelerada) y del artículo 48 del TRLIS (Condición jurídica de las AIE) constituyan ayuda estatal.

<sup>(94)</sup> Véanse las Directrices marítimas, sección 3.1, Tratamiento fiscal de las compañías marítimas, párrafo duodécimo: «Las presentes Directrices se aplican exclusivamente al transporte marítimo».

dragado o el remolcado podrán beneficiarse de la ayuda <sup>(95)</sup>. En cambio, la simple propiedad de un buque, su adquisición por medio de arrendamiento financiero o su alquiler o fletamento a terceros, sin asumir la plena responsabilidad de su funcionamiento, no puede considerarse una actividad elegible. Como es obvio, el beneficiario del régimen de TT debería ser aquel que realiza la actividad de transporte elegible con el buque elegible.

- (178) Es cierto que, excepcionalmente, la Comisión ha autorizado actividades de fletamento de buque vacío a casco desnudo como parte de determinados regímenes de TT notificados, pero solo con carácter temporal y en circunstancias concretas relacionadas con un exceso de capacidad <sup>(96)</sup>. En esas condiciones, la principal actividad de estas empresas sigue siendo el transporte marítimo y los ingresos procedentes de las actividades de fletamento de buque a casco desnudo pueden considerarse subordinadas a esa actividad principal. Esta tolerancia coincide plenamente con los objetivos de las Directrices marítimas: «mantener y mejorar los conocimientos técnicos marítimos y proteger y fomentar el empleo para los marinos europeos» y «contribuir a la consolidación del sector marítimo establecido en los Estados miembros, al tiempo que se mantiene una flota competitiva global en los mercados mundiales <sup>(97)</sup>.
- (179) En línea con las Directrices marítimas, la Decisión C(2002) 582 final de la Comisión, de 27 de febrero de 2002 por la que se autoriza el régimen de TT español menciona explícitamente que solamente las actividades de transporte marítimo pueden optar a dicho régimen <sup>(98)</sup>. De hecho, la sección 2.4, Beneficiarios, establece que «Podrán acogerse a este régimen tributario especial las entidades navieras inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en la legislación española, cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados» (subrayado añadido) y la sección 2.5, Actividades/buques cualificados dispone que «El régimen tributario en función del tonelaje es aplicable únicamente a los buques utilizados en actividades de transporte marítimo. Las actividades cualificadas incluyen únicamente las de transporte marítimo» (el subrayado es nuestro).
- (180) Del texto de la Decisión de la Comisión de 2002, adoptada de conformidad con las Directrices marítimas, se desprende que las empresas identificadas como empresas navieras con arreglo al Derecho español pueden beneficiarse del régimen de TT, siempre que realicen sus actividades de transporte marítimo cualificadas y dentro de los límites de estas.
- (181) La Comisión estima que la actividad que realizan las AIE que participan en operaciones del SEAF no puede considerarse una actividad de transporte. De hecho, cuando pasa al régimen de tributación por tonelaje, la AIE arrienda un solo buque a una compañía arrendadora y lo alquila en régimen de fletamento a casco desnudo a una tercera naviera. Si la tercera compañía naviera explota el buque para prestar servicios de transporte marítimo, puede acogerse al régimen de TT. En cambio, la AIE solamente pone un buque a disposición de una tercera empresa naviera que lo explota. Por consiguiente, la AIE es un intermediario que presta servicios de alquiler o arrendamiento y no servicios de transporte.
- (182) Las AIE que participan en operaciones del SEAF suelen fletar el único buque de su propiedad o que han arrendado, que representa, pues, la totalidad de su flota. En tales circunstancias, la AIE no asume riesgos ni responsabilidad en relación con la gestión técnica, de la tripulación e incluso comercial del buque. Se trata simplemente de un intermediario y los ingresos procedentes del fletamento de buque vacío a casco desnudo no pueden considerarse subordinados a una actividad de transporte marítimo.

<sup>(95)</sup> Véanse las Directrices marítimas, sección 3.1, Tratamiento fiscal de las compañías marítimas, párrafos undécimo, duodécimo y decimosexto: «Las empresas gestonarias de buques solo pueden beneficiarse de la ayuda para los buques con respecto a los cuales garantizan la gestión de la tripulación y la gestión técnica en su totalidad. [...] para poder tener derecho a una ayuda, los gestonarios de buques deben asumir de parte del propietario la completa responsabilidad de la explotación del buque, así como recibir del propietario todos los deberes y responsabilidades impuestos por el Código Internacional de Gestión de la Seguridad»; «la Comisión puede aceptar que dicha noción englobe el remolque en el mar de otros buques, plataformas petrolíferas, etc.» y «las actividades de "dragado", en principio, no pueden optar a las ayudas al transporte marítimo. Sin embargo, las disposiciones fiscales para las empresas (como el impuesto sobre el tonelaje) pueden aplicarse a las dragas cuyas actividades incluyan el "transporte marítimo"».

<sup>(96)</sup> Véanse la Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 en el asunto N 504/02, Irlanda, Introducción de un impuesto sobre el tonelaje, considerando 28; la Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2011 en el asunto SA.30515, Finlandia, Modificaciones del régimen de ayudas del impuesto sobre el tonelaje, considerando 10.

<sup>(97)</sup> Véanse las Directrices marítimas, punto 2.2, Objetivos generales de las directrices revisadas sobre ayudas estatales.

<sup>(98)</sup> Véase la sección 2.4, Beneficiario(s): «Podrán acogerse a este régimen tributario especial las entidades navieras inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en la legislación española, cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados», y la sección 2.5, Actividades/buques cualificados: «El régimen tributario en función del tonelaje es aplicable únicamente a los buques utilizados en actividades de transporte marítimo. Las actividades cualificadas incluyen únicamente las de transporte marítimo».

- (183) Además, las AIE permanecen en el régimen de TT durante un breve período, es decir, las dos semanas necesarias para ejercer la opción del contrato de arrendamiento y para que la naviera ejerza la opción asociada al contrato de fletamento. Permitir este tipo de actividades en el marco del régimen de TT no parece aumentar de forma duradera el tonelaje explotado bajo pabellón del EEE o controlado por países miembros de este. Por esas mismas razones, las AIE que participan en operaciones del SEAF no parecen contribuir al objetivo de «mantener [...] los conocimientos técnicos marítimos y proteger [...] el empleo para los marinos europeos» o a la «consolidación del sector marítimo».
- (184) En conclusión, considerar que la actividad de empresas como las AIE que participan en el SEAF constituya una actividad de transporte marítimo no está cubierto por la aprobación que se deriva de la Decisión de 2002.
- (185) Por tanto, la Comisión considera que someter a dicho régimen a empresas como las AIE que participan en operaciones del SEAF <sup>(99)</sup> da lugar a la concesión de una ayuda nueva, sea a través del cálculo de la renta imponible en función del tonelaje explotado o a través de la posibilidad de posponer el pago de las obligaciones fiscales encubiertas, en virtud del artículo 125, apartado 2, del TRLIS, hasta que el buque sea vendido o desguazado.

#### Las demás medidas constituyen ayuda nueva

- (186) La amortización anticipada de activos arrendados (artículo 115, apartado 11 y artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y artículo 49 del RIS, medida 2) no es una ayuda existente debido a que fue introducida en 2002, es decir, después de la adhesión de España en 1986 y nunca fue notificada a la Comisión ni aprobada por esta. Por otra parte, el efecto de esta medida puede separarse claramente del efecto de la amortización acelerada. Esta medida constituye una ayuda ilegal.
- (187) Efectivamente, el artículo 50, apartado 3, del RIS, que permitía la exención de las plusvalías sobre los buques adquiridos en el marco de contratos de arrendamiento previamente autorizados (medida 5), entró en vigor en 2002 sin previa notificación a la Comisión ni aprobación de esta.
- (188) De hecho, la Comisión considera que la aprobación concedida en 2002 no incluye las medidas de ejecución y, en particular, el artículo 50, apartado 3, del RIS, ya que este introduce una excepción a las normas de limitación aplicables a los buques usados en virtud del artículo 125, apartado 2, del TRLIS, que corresponde a una ventaja adicional. Esta excepción debía haberse notificado junto con las disposiciones legales aprobadas por la Comisión, pero no lo fue.
- (189) De hecho, la aplicación del artículo 125, apartado 2, del TRLIS no parece necesitar definiciones o aclaraciones complementarias. Normalmente obligaría a gravar la plusvalía obtenida por un arrendador al transferir un buque al arrendatario (empresa naviera). Si España consideraba que era necesaria una aclaración, esta debería haberse hecho con notificación.
- (190) Por consiguiente, las medidas de ejecución y, en particular, el artículo 50, apartado 3, del RIS, constituyen igualmente una ayuda ilegal.

#### 5.5. COMPATIBILIDAD CON EL MERCADO INTERIOR

- (191) La Comisión concluye que las siguientes medidas constituyen ayuda estatal, bien por separado bien en el contexto del SEAF:

- la amortización anticipada de activos adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero (artículo 115, apartado 11, y artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y artículo 49 del RIS),
- la TT en lo que se refiere a la elegibilidad de las actividades de fletamento a casco desnudo,
- el artículo 50, apartado 3, del RIS.

<sup>(99)</sup> Se recuerda que las AIE, como las otras formas de empresas, pueden, en principio, acogerse al TT si realizan actividades elegibles.

- (192) En principio, las ayudas estatales, según se definen en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, están prohibidas. Sin embargo, el artículo 107, apartado 2, establece la compatibilidad de determinados tipos de ayuda, y el apartado 3 establece que la Comisión puede declarar compatibles algunos tipos de ayuda o la ayuda a determinados beneficiarios. En función del tipo de beneficiario, pueden aplicarse normas específicas, como las Directrices marítimas<sup>(100)</sup> o el Marco aplicable a las ayudas estatales a la Construcción naval<sup>(101)</sup>.
- (193) Ni España ni los terceros identificados como beneficiarios en la presente Decisión han invocado la aplicación de ninguna otra disposición del artículo 107, apartados 2 y 3, del TFUE, ni la aplicación de ningún otro marco sobre ayudas estatales adoptado en virtud del artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE.

#### 5.5.1. Aplicación de las Directrices marítimas

##### Elegibilidad de los ingresos del fletamento a casco desnudo para la TT

- (194) Como se menciona en el considerando 71, las autoridades españolas y algunos terceros consideran que el fletamento está cubierto por la Decisión de 2002 por la que se autoriza el régimen de TT español, ya que se refiere a la explotación de buques propios o arrendados.
- (195) La Comisión no coincide con esta interpretación de la Decisión de 2002. De hecho, tanto las Directrices marítimas como la Decisión de 2002 dejan claro que la TT solo debe aplicarse a las actividades de transporte marítimo<sup>(102)</sup>. Como regla general, los ingresos procedentes de actividades distintas del transporte —aun cuando sean realizadas por una empresa de transporte marítimo— no pueden gravarse con arreglo al régimen de TT<sup>(103)</sup> a no ser mediante excepción explícita y en determinadas condiciones (actividades afines, dragado, remolcado).
- (196) En este contexto, la «explotación de buques propios o arrendados» mencionada como actividad elegible en la Decisión de 2002 incluye únicamente la «explotación» de buques propios o arrendados en régimen de fletamento a casco desnudo, y operados —tanto los propios como los arrendados— por una empresa de transporte marítimo.
- (197) Como ya se ha indicado en la sección 5.3.2.4, las AIE financieras que participan en operaciones de financiación del SEAF no explotan los buques ellas mismas, ni prestan servicio alguno de transporte marítimo. Son intermediarios financieros que participan en la financiación colectiva de un activo. No intervienen en la gestión estratégica, técnica, de la tripulación o incluso comercial del buque que fletan y no asumen ningún riesgo ni responsabilidad por la prestación de servicios de transporte marítimo.
- (198) Asimismo, la Comisión señala que las AIE que participan en operaciones del SEAF fletan su único buque con una opción de compra («call») que la empresa naviera se compromete desde un principio a ejercer y una opción de venta («put») que la AIE puede ejercer. Esto equivale a una transferencia aplazada —aunque definitiva— de la propiedad de la totalidad de la flota de la AIE. Por consiguiente, la AIE no se encuentra en la misma situación que aquellos armadores que sufren un exceso temporal de capacidad y, por buscar algo de flexibilidad, fletan parte de su flota a terceros operadores durante un período limitado (véase el considerando 178).
- (199) Por todas estas razones, la Comisión considera que las AIE que participan en operaciones del SEAF no son elegibles para el régimen de TT español autorizado por la Comisión ni para acogerse a lo dispuesto en las Directrices marítimas.

<sup>(100)</sup> Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al transporte marítimo (DO C 205 de 5.7.1997, p. 5, aplicables hasta el 16 de enero de 2004); (DO C 13 de 17.1.2004, p. 3, aplicables a partir del 17 de enero de 2004).

<sup>(101)</sup> Marco aplicable a las ayudas estatales a la Construcción naval (DO C 317 de 30.12.2003, p. 11). No obstante, habida cuenta de que los astilleros no son beneficiarios de la ayuda y de que no es posible cuantificar un flujo económico en su beneficio, no es necesario evaluar las ayudas concedidas con arreglo a dicho Marco.

<sup>(102)</sup> Véanse las Directrices marítimas, sección 2.1, Alcance de las directrices revisadas sobre ayudas estatales, párrafo primero: «Las presentes Directrices cubren todas las ayudas a los transportes marítimos concedidas por los Estados miembros o por medio de recursos públicos», y la sección 3.1, Tratamiento fiscal de las compañías marítimas, párrafo duodécimo: «Las presentes directrices se aplican exclusivamente al transporte marítimo».

<sup>(103)</sup> Véanse las Directrices Marítimas, sección 3.1, Tratamiento fiscal de las compañías marítimas, último párrafo: «las ventajas fiscales mencionadas deberán limitarse a las actividades de transporte marítimo. Si una compañía de transporte marítimo ejerce asimismo otras actividades comerciales, deberá disponer de una contabilidad transparente para garantizar la separación de las actividades que no estén relacionadas con el transporte marítimo».

- (200) Sin embargo, la Comisión considera que, dado el carácter general de las operaciones de arrendamiento, las AIE que participan en operaciones del SEAF y sus inversores actúan como intermediarios que canalizan a otros beneficiarios (empresas navieras) una ventaja que persigue un objetivo de interés común.

#### Elegibilidad de la AIE/o sus inversores como intermediarios

- (201) En coherencia con el enfoque adoptado en la Decisión de 20 de diciembre de 2006 relativa a los GIE fiscales franceses<sup>(104)</sup>, la Comisión estima que, en la medida en que representa una remuneración justa por su intermediación en la transferencia a las empresas navieras de una ventaja que persigue un objetivo de interés común, la ayuda conservada por la AIE o sus inversores debería considerarse compatible en la misma proporción. Es cierto que, en este caso, los GIE no tienen la obligación legal de transferir a las empresas navieras una parte de la ayuda recibida. Sin embargo, en el ejercicio de su discrecionalidad a la hora de evaluar la compatibilidad de la medida con arreglo al artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE, la Comisión considera apropiado tener en cuenta los efectos de la medida favorables para el sector marítimo y a aplicar, *mutatis mutandis*, las disposiciones de las Directrices marítimas —aplicables normalmente a las medidas de ayuda— a la ventaja transferida a la empresa naviera. Por lo tanto, si la aplicación de las Directrices marítimas a una empresa naviera que interviene en una determinada operación del SEAF da lugar a una ratio de ventaja compatible o una ventaja total del x %, el mismo porcentaje de la ayuda retenida por la AIE o sus inversores es compatible.

#### Ventaja para las empresas navieras (usuarios finales)

- (202) En la medida en que la ventaja beneficia a las empresas navieras, el artículo 107, apartado 3, letra c), y las Directrices marítimas<sup>(105)</sup> son los únicos marcos aplicables para evaluar su compatibilidad.
- (203) La Comisión considera que las empresas navieras no se benefician de ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE. Sin embargo, con objeto de determinar el importe de la ayuda compatible al nivel de las AIE —como intermediarios que canalizan hacia las empresas navieras una ventaja que persigue un objetivo de interés común— la Comisión considera que las Directrices marítimas deben aplicarse, *mutatis mutandis*, a la ventaja transferida por la AIE a la empresa naviera para determinar: 1) el importe de la ayuda recibido inicialmente por la AIE y transferido a la empresa naviera que habría sido compatible si el importe transferido hubiera constituido ayuda estatal en favor de la empresa naviera; 2) la proporción de dicha ventaja compatible en la ventaja total transferida a la empresa naviera; y 3) el importe de la ayuda que deba considerarse compatible como remuneración de las AIE por su intermediación.
- (204) Las Directrices marítimas describen diversas categorías de ayudas estatales y las condiciones en las que pueden ser autorizadas por la Comisión. En particular, las Directrices dejan claro que solo se aplican a las actividades de transporte marítimo, así como a un reducido número de actividades afines o asimiladas.
- (205) Cuando una empresa marítima (usuario final) presta servicios de transporte marítimo (o actividades asimiladas) y cumple todas las condiciones contempladas en las Directrices, una ventaja que reciba esta empresa y que constituya ayuda estatal sería compatible con el mercado interior.
- (206) Con arreglo a las Directrices marítimas, la ayuda puede concederse a través de distintas categorías de medidas. Una de las condiciones importantes que imponen el artículo 10 de las Directrices marítimas de 1997 y el artículo 11 de las Directrices marítimas de 2004 es un límite máximo de la ayuda, es decir, la cantidad máxima de ayuda estatal que puede concederse a una empresa y que puede considerarse compatible con el mercado interior<sup>(106)</sup>.

<sup>(104)</sup> Ayuda estatal C 46/2004, Decisión de la Comisión, de 20 de diciembre de 2006, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Francia en virtud del artículo 39 CA del Code général des impôts (DO L 112 de 30.4.2007, p. 43).

<sup>(105)</sup> Como ya se ha indicado, España invocó la Decisión de la Comisión de 2002 por la que se autoriza el régimen español de tributación por tonelaje como base de la compatibilidad. En realidad, la conclusión de que el régimen de TT es compatible con el mercado interior se basa en las Directrices marítimas.

<sup>(106)</sup> Este límite se aplica únicamente a determinadas categorías de ayuda señaladas en las Directrices: medidas fiscales y sociales para mejorar la competitividad, relevo de las tripulaciones, ayudas a la inversión y ayudas regionales.

- (207) Con arreglo a las Directrices de 1997, el límite de las ayudas corresponde a «la reducción a cero de las cargas fiscales y sociales aplicables a los marinos y una reducción del impuesto sobre sociedades de las compañías marítimas». Con arreglo a las Directrices de 2004, el límite máximo corresponde a la reducción a cero de las cargas fiscales y sociales aplicables a los marinos y una reducción de impuestos mediante la aplicación de un régimen de TT. No obstante, las Directrices de 2004 mencionan igualmente que «el importe de ayuda total concedido [...] no deberá superar el importe total de los impuestos y contribuciones sociales ingresados por las actividades de transporte marítimo y los marinos».
- (208) En cuanto a la aplicación del límite máximo de la ayuda a determinadas navieras beneficiarias, la Comisión considera que ese aspecto debe contemplarse a nivel del EEE, lo que significa que el límite máximo debe tener en cuenta el impuesto sobre sociedades y las cotizaciones sociales que pagan los beneficiarios en otros Estados miembros del EEE. Este enfoque concuerda con la jurisprudencia en el asunto FagorBrandt<sup>(107)</sup>, que confirmó que el examen de una medida de ayuda estatal debe tener en cuenta el efecto acumulativo de las posibles ayudas concedidas en distintos Estados miembros.
- (209) Puesto que el presente caso se refiere a ayudas concedidas a las AIE para la adquisición —por parte de una naviera— de un activo a largo plazo, la Comisión coincide con las autoridades españolas en que la ventaja recibida por la empresa naviera debe distribuirse a lo largo del período normal de amortización del activo (diez años desde una perspectiva fiscal) y compararse con el importe total de impuestos y cargas sociales pagado durante dicho período.
- (210) De conformidad con el límite máximo, todas las ventajas concedidas por encima del importe máximo de cargas fiscales y sociales de los marineros y del impuesto sobre las sociedades de las actividades navieras deben considerarse incompatibles con el Tratado.

## 5.6. RECUPERACIÓN

- (211) El artículo 14 del Reglamento (CE) n° 659/1999 dispone que cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado adopte todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda. A través de la recuperación de la ayuda se restablece, en la medida de lo posible, la posición competitiva existente antes de su concesión.
- (212) Sin embargo, el artículo 14 del Reglamento citado dispone igualmente que la Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho comunitario. Esta sección examina si los principios generales de igualdad de trato, protección de la confianza legítima o seguridad jurídica impiden a la Comisión ordenar la recuperación de la totalidad o una parte de la ayuda ya concedida.

### 5.6.1. Igualdad de trato

- (213) El principio de igualdad de trato y no discriminación exige que situaciones comparables no se traten de forma diferente y que situaciones diferentes no se traten de la misma forma, a menos que dicho trato se justifique objetivamente<sup>(108)</sup>.
- (214) El régimen de los GIE fiscales franceses puede sin duda compararse al SEAF en diversos aspectos. Requiere la intermediación de una AIE o de inversores que gocen de transparencia fiscal entre el constructor de un activo a largo plazo y el comprador al que la AIE lo arrienda o para el que lo fleta. La AIE amortiza el activo de forma acelerada y anticipada, y la plusvalía resultante de la venta del activo queda exenta del impuesto sobre sociedades. La AIE o sus inversores revierten una parte considerable de las ventajas derivadas de las medidas fiscales al comprador del activo (por ejemplo, una empresa naviera) por medio de una reducción del alquiler o del precio de la opción de compra. No obstante, en el régimen francés figuraba una exención expresa de las plusvalías, mientras que en el SEAF dicha exención es resultado de la aplicación conjunta a la AIE del régimen de TT y el artículo 50, apartado 3, del RIS.

<sup>(107)</sup> Véase la sentencia de 14 de febrero de 2012 en los asuntos acumulados T-115/09 y T-116/09, Electrolux AB y Whirlpool Europe BV/Comisión.

<sup>(108)</sup> Véase la sentencia del Tribunal de justicia de 14 de abril de 2005 en el asunto C-110/03, Bélgica/Comisión, apartado 71, y la jurisprudencia citada en ella.

- (215) La Comisión señala igualmente que el marco legal y el historial del procedimiento de los casos francés y español son diferentes y que la Comisión renunció a ordenar la recuperación para una parte del período evaluado en su Decisión final de 2006 relativa a los GIE fiscales por motivos relacionados con la historia concreta del procedimiento en ese caso. En particular, Francia no había notificado formalmente el régimen a la Comisión, pero la había informado antes de aplicarlo. La Comisión observa asimismo que, cuando inició el procedimiento de investigación formal sobre los GIE fiscales, nunca antes se había pronunciado sobre un caso similar. Por el contrario, cuando inició la investigación formal del SEAF, la Comisión ya había dictaminado que un régimen similar —precisamente los GIE fiscales franceses— constituía una ayuda estatal. La Comisión considera que podría justificarse un trato diferente en la medida en que el contexto de Derecho y de hecho de los GIE fiscales difiere del contexto de Derecho y de hecho del SEAF. Sin embargo, tal como explicará la Comisión en la sección 5.6.3, motivos relacionados con el principio de seguridad jurídica hicieron que la Comisión se abstuviera de ordenar la recuperación en este asunto hasta la fecha de publicación de la Decisión relativa a los GIE fiscales franceses.
- (216) Además, la Comisión estima que, en los asuntos mencionados en el considerando 92, la aplicación del principio de confianza legítima a medidas similares se justificaba en relación con las circunstancias concretas de cada caso. En el caso del Fondo de comercio español, una respuesta a una pregunta parlamentaria había calificado claramente el régimen como una medida de carácter general. En el caso de los Centros de coordinación y las actividades intragrupo de empresas multinacionales <sup>(109)</sup>, la Comisión consideró que existía confianza legítima no solo debido a la autorización previa de los Centros de Coordinación belgas en tanto que medida general en 1984 y 1987, sino también debido a la respuesta de la Comisión a una pregunta parlamentaria <sup>(110)</sup> en la que declaraba que un amplio espectro de medidas fiscales —«reglamentaciones fiscales referentes a la imposición de las oficinas principales de grupos multinacionales establecidos en Europa, con vistas a evitar una doble imposición»— «quedan fuera del alcance de las normas sobre ayudas estatales». Además, todos estos regímenes se habían aplicado después de responder a la pregunta parlamentaria. En el asunto de las Sociedades de Gibraltar beneficiarias de tipos impositivos reducidos, la existencia de confianza legítima se basaba en que la medida tomaba como modelo otra medida del mismo Estado miembro —el Régimen de sociedades exentas— que constituía ayuda existente. De forma similar, las medidas de las Órcadas y Shetland se habían moldeado cada una siguiendo el modelo de la otra.
- (217) Por ello, la Comisión considera en relación con el SEAF que se cumple el principio general de igualdad de trato si, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de ese régimen, se cumplen los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica (véanse las secciones 5.6.2 y 5.6.3).

### 5.6.2. Confianza legítima

- (218) La confianza legítima sería fruto de una acción de la Comisión que hubiera ofrecido garantías concretas, incondicionales y concordantes <sup>(111)</sup> que dieran esperanzas —justificadas <sup>(112)</sup>— a las autoridades o beneficiarios del régimen de que este fuera legal <sup>(113)</sup>. Según la jurisprudencia, en principio no puede reconocerse confianza legítima en ausencia de una notificación adecuada <sup>(114)</sup> <sup>(115)</sup>, a menos que se observen circunstancias excepcionales <sup>(116)</sup>.

<sup>(109)</sup> Centros de coordinación (DE), Centros de coordinación y empresas financieras (LU), Centros de Coordinación de Vizcaya (ES), Sedes centrales y pools internacionales de tesorería (FR), Renta extranjera (IE), Actividades Internacionales de Financiación (NL).

<sup>(110)</sup> Respuesta de 12 de julio de 1990 a la pregunta escrita n<sup>o</sup> 1735/90 del señor G. de Vries a la Comisión (DO C 63 de 11.3.1991, p. 37).

<sup>(111)</sup> Sentencia de 25 de octubre de 2007 en el asunto C-167/06P, Komninou y otros/Comisión, apartado 63, y asunto C-537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan/Comisión (Rec. 2010, p. I-12917), apartado 63.

<sup>(112)</sup> Véanse la sentencia en los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187/Comisión (Rec. 2006, p. I 5479), apartado 147; la sentencia de 25 de octubre de 2007 en el asunto C 167/06 P, Komninou y otros/Comisión (Rec. 2007 p. I-141), apartado 63; la sentencia de 30 de junio de 2004 en el asunto T-107/02 GE Betz/OAMI-Atofina Chemicals (Biomate) (Rec. 2004 p. II-1845), apartado 80, y la jurisprudencia citada en ellas.

<sup>(113)</sup> Asunto C 289/81, Mavridis/Parlamento (Rec. 1983, p. 1731); asunto T-290/97, Mehibas Dordtselaan BV/Comisión (Rec. 2000, p. II-15), apartado 59. Véanse igualmente el asunto 265/85 (Rec. 1987, p. 1155), apartado 44, y el asunto C-152/88, Sofrimport/Comisión (Rec. 1990, p. I-153, apartado 26).

<sup>(114)</sup> Con arreglo al artículo 108, apartado 3, del TFUE, los Estados miembros tienen la obligación de notificar las nuevas medidas de ayuda a la Comisión y solicitar su aprobación antes de aplicarlas. El capítulo II del Reglamento de procedimiento (DO L 83 de 27.3.1999) establece un procedimiento pormenorizado para la aplicación del artículo 7 a las ayudas estatales.

<sup>(115)</sup> Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 2004 en los asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02 P, Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión (Rec. 2004, p. I-10609), apartados 44, 45 y 52.

<sup>(116)</sup> Véase la sentencia del Tribunal General de 30 de noviembre de 2009 en los asuntos acumulados T-427/04 y T-17/05, Francia/Comisión (France Télécom) (Rec. 2009, p. II-4315), apartado 263.

5.6.2.1. *La Decisión de la Comisión de 2001 en el asunto Brittany Ferries (BAI)*

- (219) La Comisión observa que España no le notificó el SEAF y que la declaración que figura en su Decisión de 2011 se refiere a otro régimen —el sistema antecesor del evaluado en la Decisión sobre los GIE fiscales— y hacía expresamente referencia al ordenamiento jurídico de otro Estado miembro. Por ello, la Comisión considera que dicha declaración no constituye una circunstancia excepcional y no es suficiente para justificar el reconocimiento de la confianza legítima a favor de España y los operadores participantes en operaciones del SEAF. Esta conclusión concuerda con el enfoque adoptado en la Decisión de la Comisión de 2006 relativa a los GIE fiscales, en la que la Comisión no encontró elementos que demostraran la existencia de confianza legítima <sup>(117)</sup>.

5.6.2.2. *La publicación del proyecto de medidas en el Boletín Oficial de las Cortes Generales*

- (220) La publicación del proyecto de medidas en el Diario Oficial de las Cortes Generales de un Estado miembro no cumple la obligación de notificación formal y efecto suspensivo que impone la disposición del Tratado. La Comisión señala que la medida de amortización anticipada se aplicó 21 meses después de la publicación del Reglamento 659/1999 sin previa notificación, al mismo tiempo que el régimen de TT, que fue correctamente notificado a la Comisión —y autorizado por esta— de conformidad con lo dispuesto en el Tratado y en el citado Reglamento.

5.6.2.3. *La solicitud de información de 2001 sobre un sistema de arrendamiento fiscal*

- (221) La Comisión considera que esta carta no puede haber dado lugar a esperanzas justificadas en relación con el SEAF o con las diversas medidas que intervienen en las operaciones de ese sistema.
- (222) De conformidad con el artículo 10, apartados 1 y 2, del Reglamento 659/1999, la Comisión analizó la información de la que disponía sobre la *presunta* ayuda ilegal y solicitó información al Estado miembro el 21 de diciembre de 2001. En primer lugar, la Comisión desea señalar que una solicitud de información no es un documento público. En segundo lugar, en contra de lo que alega PYMAR, esa solicitud indica que la Comisión no contaba con la información necesaria para identificar y evaluar la *presunta* ayuda ilegal. Así pues, incluso si se hubiese hecho pública, no habría podido originar una confianza legítima en que el régimen no constituyera ayuda. En tercer lugar, y lo que es más importante, las autoridades españolas negaron categóricamente mediante cartas de 28 de enero y 28 de mayo de 2008 que existiera alguna medida fiscal disponible que apoyase la adquisición de buques aplicable a los contratos firmados con posterioridad al 31 de diciembre de 2000.

5.6.2.4. *La Decisión de 2004 relativa a la notificación de los Países Bajos* <sup>(118)</sup>

- (223) La Comisión considera que esa decisión no puede haber dado lugar a esperanzas justificadas en relación con el SEAF o con las diversas medidas que intervienen en las operaciones de este sistema por las siguientes razones:
- (224) En primer lugar, el objeto de la investigación de la Comisión en ese asunto no era una medida española, sino un régimen notificado por el Gobierno de los Países Bajos y destinado a compensar a los astilleros de ese país o a permitirles igualar las ofertas realizadas en 2000 <sup>(119)</sup> por astilleros españoles, que supuestamente se beneficiaban de ayudas estatales concedidas por España en seis contratos de construcción naval específicos. Por consiguiente, la finalidad de la Decisión de la Comisión de 2004 era efectuar una evaluación de la ayuda notificada por los Países Bajos, y no de una ayuda presuntamente concedida por España.
- (225) En segundo lugar, la medida española que los Países Bajos intentaban compensar no era el SEAF ni ninguno de sus componentes. Como se menciona en la Decisión de incoación de 2003 en ese asunto, las autoridades de los Países Bajos invocaron claramente la ayuda en forma de subsidios de tipos de interés sobre créditos supuestamente concedidos a empresas navieras con arreglo al Real Decreto 442/94 español <sup>(120)</sup>. Por otra parte, la Comisión señala que tanto la amortización anticipada de activos arrendados como el régimen de TT español no entraron en

<sup>(117)</sup> Véase el considerando 187 de dicha Decisión.

<sup>(118)</sup> Decisión de la Comisión, de 30 de junio de 2004, relativa a la ayuda estatal que los Países Bajos tienen previsto ejecutar en favor de cuatro astilleros en el marco de seis contratos de construcción naval.

<sup>(119)</sup> Véase el cuadro 2 del considerando 9 de la Decisión de la Comisión de 11 de noviembre de 2003 (DO C 11 de 15.1.2004, p. 7).

<sup>(120)</sup> Véase el considerando 8 de la citada Decisión de la Comisión de 11 de noviembre de 2003: «La ayuda notificada tiene por objeto compensar la ayuda que, según los Países Bajos, propuso España a determinados astilleros privados españoles. Los Países Bajos alegan que [...] los precios ofertados por los astilleros españoles incluyen subsidios de tipos de interés para la financiación a la exportación con el apoyo de las autoridades españolas en virtud del Real Decreto 442/94».

vigor hasta el 1 de enero de 2002. Un proyecto de estas medidas solo se publicó en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* el 10 de octubre de 2001. Por lo tanto, estas medidas no pudieron haberse utilizado para financiar contratos de construcción naval en 2000.

- (226) En tercer lugar, incluso si los operadores hubieran imaginado que la medida española que se pretendía compensar era el SEAF, lo que no es el caso, las declaraciones que figuran en la Decisión de 2004 no podían dar lugar a una confianza legítima. De hecho, la Comisión declaró que no tenía suficientes «pruebas de la existencia de la presunta ayuda española» debido a que España había indicado que la ayuda en virtud del Real Decreto 442/94 dejaría de estar disponible a partir del 31 de diciembre de 2000, fecha tras la cual esta ayuda no se autorizaría en virtud del Reglamento sobre construcción naval<sup>(121)</sup>. Sin embargo, el objeto de la investigación de la Comisión era la ayuda de los Países Bajos y no la presunta ayuda española, y la principal duda que planteaba la Comisión en la Decisión de incoación se refería a la posibilidad, contemplada en el Marco aplicable a las ayudas estatales a la Construcción naval<sup>(122)</sup>, de compensar ayudas —una vez demostradas estas— concedidas por otro Estado miembro y no por un Estado no perteneciente a la UE.
- (227) De hecho, la falta de pruebas de la presunta ayuda era un argumento secundario dentro de las dudas expresadas por la Comisión. Tras solicitar información a España sobre la base de la información facilitada por los Países Bajos, la Comisión tan solo pudo registrar la negativa española respecto a la concesión de ayudas<sup>(123)</sup> (en virtud del Decreto Real 442/94) y concluyó que los Países Bajos no presentaron pruebas suficientes de la ayuda española que hubiera que compensar. La falta de pruebas de una ayuda estatal no equivale a una prueba de la inexistencia de ayuda estatal de (cualquier) medida española. Por el contrario, la Comisión ya había aclarado en la Decisión de incoación que «no había podido demostrar que España había concedido ilegalmente la presunta ayuda, pero que la Comisión sigue muy de cerca el mercado de construcción naval y las posibles infracciones de la normativa relativa a las ayudas estatales»<sup>(124)</sup>. Si hubieran considerado de buena fe que la ayuda española que los Países Bajos pretendían compensar era el SEAF, el hecho de que España negara la existencia de la misma en vez de argumentar su compatibilidad debería haber alertado a los beneficiarios reales o potenciales de dicho sistema.

#### 5.6.2.5. La Decisión de 2006 en el asunto de los GIE fiscales franceses

- (228) La Comisión considera que ni su Decisión de incoación en el asunto de los GIE fiscales franceses de 2004 ni su Decisión final de 2006 en la que concluía que este régimen era parcialmente una ayuda incompatible pueden haber dado lugar a una confianza legítima, como alega PYMAR.
- (229) En efecto, las medidas de ayuda deben notificarse a la Comisión. A falta de una notificación, solo circunstancias excepcionales pueden hacer esperar legítimamente a los Estados miembros y a los operadores que una medida no constituya ayuda. Sin embargo, si no se respeta el procedimiento de notificación y aprobación, no cabe esperar legítimamente que una medida que equivalga a ayuda estatal sea compatible con el mercado interior.
- (230) Por el contrario, en la Decisión relativa a los GIE fiscales franceses, de 20 de diciembre de 2006, la Comisión expresó claramente su posición, según la cual el régimen de arrendamiento fiscal francés concedía una ayuda estatal. El hecho de que el SEAF fuera un régimen de arrendamiento fiscal similar al régimen francés debería haber alertado a España y a los beneficiarios de que el sistema español podía constituir ayuda estatal. Por consiguiente, cualquier confianza legítima existente antes de la publicación de la Decisión relativa al régimen francés en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de 30 de abril de 2007 habría dejado de ser legítima a partir de esa fecha.
- (231) De forma similar, el simple hecho de que la ayuda incompatible no se hubiera recuperado en el caso francés resulta insuficiente para generar una confianza legítima en que no se fuese a recuperar la posible ayuda incompatible que pudiera haberse constatado en el caso español. Efectivamente, si hubiere razones para impedir que la Comisión solicite al Estado miembro la recuperación de la ayuda, estas deben encontrarse en las circunstancias específicas del caso.

<sup>(121)</sup> DO L 202 de 18.7.1998, p. 1.

<sup>(122)</sup> DO C 317 de 30.12.2003, p. 11.

<sup>(123)</sup> Véase el considerando 24 de la Decisión final de 30 de junio de 2004 antes citada: «En los procedimientos relativos a las ayudas estatales, la Comisión tiene que fiarse en última instancia de las declaraciones del Estado miembro que concede o ha concedido la presunta ayuda.».

<sup>(124)</sup> Véase el considerando 14 de la Decisión de la Comisión de 11 de noviembre de 2003, antes citada.

5.6.2.6. *La carta de 2009 enviada por la Comisaria Kroes*

- (232) La Comisión considera que la carta enviada por la Comisaria Kroes no puede haber dado lugar a esperanzas justificadas en relación con el SEAF o las diversas medidas que intervienen en las operaciones de este sistema por las siguientes razones:
- (233) En primer lugar, la carta no es un acto formal que represente la posición de la Comisión —es decir, el Colegio de Comisarios—, como lo sería una Decisión formal de la Comisión o la respuesta a una pregunta parlamentaria. En su carta, de una sola página, la Comisaria Kroes responde, en el contexto de una correspondencia bilateral, a una carta de una sola página enviada por la señora Brustad, Ministra de Comercio e Industria de Noruega. La Comisión no hizo público el contenido de esta carta.
- (234) La Comisión observa que la carta del armador noruego —mencionada en el considerando 105— va dirigida a un único astillero español con el que hace negocios dicho armador, y que este testimonio, que se remonta a 2012, procede de la Gerencia del Sector Naval, un organismo gubernamental. La Comisión señala igualmente que ni las autoridades españolas —que sabían que la investigación estaba en curso— ni los operadores que estudiaban operaciones del SEAF pidieron a la Comisión que aclarara la posición manifestada en la carta de la Comisaria Kroes.
- (235) En segundo lugar, y lo que es más importante, aun cuando esa carta se hizo pública en 2009, no ofrecía garantías específicas, incondicionales y concordantes de que el SEAF fuera legal. En efecto, la respuesta de la Comisaria Kroes se centra en las presuntas discriminaciones entre astilleros establecidos en distintos países del EEE. La conclusión de la carta en el sentido de que «en ese momento» no se contemplaban nuevas actuaciones, estaba claramente relacionada con la reciente publicación de una declaración que aclaraba que el SEAF podía utilizarse para la adquisición de buques construidos en otros países europeos, abordando directamente las preocupaciones expresadas por la señora Brustad. En todo caso, la carta ni siquiera mencionaba, y aun menos tomaba posición alguna, sobre la presencia de ayuda estatal al nivel de AIE o sus inversores. Por lo que respecta a las empresas navieras, los astilleros y los intermediarios, la Comisión considera que no son beneficiarios de la ayuda, de manera que no se plantea la cuestión de la confianza legítima.
- (236) Por ello, la Comisión considera que la carta no ofrecía en ningún caso garantías específicas, incondicionales y concordantes que pudieran generar una confianza legítima en que el régimen no incluyera una ayuda estatal en beneficio de la AIE o sus inversores.
- (237) Puesto que la Comisión no observó que esa carta diera lugar a una confianza legítima, la cuestión acerca de si dicha confianza legítima habría abarcado el período anterior a la carta carece de toda relevancia.

5.6.2.7. *Un operador económico diligente no podría haber previsto la posible existencia de ayuda estatal en la aplicación conjunta de diferentes medidas*

- (238) Puesto que las medidas por separado constituyen ayuda estatal (excepto la amortización acelerada de activos arrendados), el hecho de que los operadores económicos no pudieran prever que su combinación podía ser considerada ayuda estatal resulta irrelevante y no justifica la existencia de una confianza legítima o la violación de cualquier otro principio fundamental del Derecho de la UE.
- (239) Por el contrario, varios terceros, de entre los operadores que participaban en operaciones del SEAF, alegan que la Decisión de 2006 en el asunto de los GIE fiscales franceses les había dado confianza legítima, ya que esta medida es muy similar al SEAF. El hecho de que todas las características de la medida francesa se incluyeran en una sola disposición legal implica necesariamente una evaluación global. A este respecto, el hecho de que los diferentes elementos del SEAF se incluyeran en diferentes medidas —vinculadas y usadas de hecho de forma conjunta— para producir efectos similares no debe garantizar un enfoque diferente y no excluye una evaluación global.

- (240) En cualquier caso, la Comisión considera que tanto la amortización anticipada de activos arrendados, por una parte, como la exención fiscal —con arreglo al artículo 50, apartado 3, del RIS— de las plusvalías realizada en el marco del régimen de TT, por otra, constituyen una ayuda estatal en cada caso. A falta de notificación de estas disposiciones, los operadores solo podrían haber tenido confianza legítima en su legitimidad en circunstancias excepcionales que no se han demostrado.

5.6.2.8. *Las declaraciones sobre los métodos de amortización en la Comunicación de la Comisión relativa a la fiscalidad directa de las empresas* <sup>(125)</sup>

- (241) La Comisión señala que la formulación de la Comunicación no daba motivos a los operadores para confiar legítimamente en que el SEAF fuera legal. En primer lugar, las disposiciones invocadas se refieren únicamente a los métodos de amortización, de modo que la confianza legítima, en su caso, solamente podía referirse a la amortización anticipada de activos arrendados.
- (242) En segundo lugar, la Comunicación no puede interpretarse de tal modo que cualquier medida relacionada con la amortización quede fuera del ámbito de aplicación de las normas en materia de ayudas estatales. De hecho, el considerando 13 de la Comunicación prevé que las normas sobre amortización y aplazamiento de pérdidas no constituyen ayuda a condición de que se apliquen sin distinción a todas las empresas y a la producción de todos los bienes. El SEAF no se aplica a todas las empresas ni a la producción de todos los bienes.
- (243) Por otra parte, el considerando 22 de la misma Comunicación aclara que el nivel de discrecionalidad y margen de maniobra del que goza la administración tributaria apoyan la presunción de que existe ayuda estatal. Como ya se ha explicado en la sección 2.2.2, la aplicación de la amortización anticipada está sujeta a condiciones —cuyo texto requiere interpretación— y a la autorización previa de la administración tributaria. Antes de conceder la autorización, la administración puede pedir documentos adicionales al solicitante o información a otras administraciones. El hecho de que en todos los expedientes de solicitud recibidos por la Comisión obraran documentos adicionales indica que eran solicitados —de forma explícita o implícita— por la administración o que los solicitantes sabían que eran necesarios para obtener la autorización. Por consiguiente, la administración gozaba de amplias facultades discrecionales a la hora de aplicar esta medida.
- (244) Por ello y en vista de las características del régimen, el texto de la Comunicación no podía generar incertidumbre, y menos aún confianza legítima, en lo que se refiere al carácter de ayuda de la amortización anticipada.

5.6.2.9. *Elegibilidad de los ingresos del fletamento a casco desnudo para pasar al régimen de tributación por tonelaje*

- (245) La autorización concedida por la Decisión C(2002) 582 final, de 27 de febrero de 2002, se refiere a las «entidades navieras inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en la legislación española, cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados». Sin embargo, la Comisión considera que esta frase no puede crear ninguna confianza legítima en que las entidades cuyas actividades consisten exclusivamente en fletar un único buque en régimen de fletamento a casco desnudo puedan acogerse al régimen de TT. De hecho, como se explica en los considerandos 179 y 180, la Decisión de 2002 deja claro que el régimen de TT debe aplicarse exclusivamente a los buques elegibles y en relación con las actividades de transporte marítimo elegibles.

5.6.3. **Seguridad jurídica**

- (246) La seguridad jurídica es un principio fundamental del Derecho europeo destinado a garantizar la previsibilidad de las situaciones y relaciones jurídicas que se rigen por él. Según la jurisprudencia, el principio de seguridad jurídica impide que la Comisión retrase indefinidamente el ejercicio de sus facultades y no supone una acción de la institución interesada <sup>(126)</sup>. Sin embargo, hasta ahora han sido precisos dos elementos acumulativos para que se infringiera ese principio:

— la existencia de un conjunto de elementos que den lugar a una situación de incertidumbre en relación con la regularidad de la medida,

— una prolongada pasividad por parte de la Comisión a pesar de tener conocimiento de la ayuda.

<sup>(125)</sup> Véase la 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 (DO C 384 de 10.12.1998, p. 3).

<sup>(126)</sup> Véase la sentencia del Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados C-74/00 P y C-75/00 P, Falck y Acciaierie di Bolzano/Comisión (Rec. 2002, p. I-7869), apartado 140.

- (247) La ya mencionada Decisión relativa a los GIE fiscales franceses y la sentencia en el asunto *Salzgitter* <sup>(127)</sup> son las únicas dos ocasiones en que la Comisión y el Tribunal de Primera Instancia, respectivamente, han considerado que la violación del principio de seguridad jurídica puede impedir la recuperación, incluso en ausencia de confianza legítima. No obstante, la sentencia *Salzgitter* la anuló el Tribunal de Justicia en lo relativo, precisamente, a la aplicación al caso del principio de seguridad jurídica <sup>(128)</sup>.

5.6.3.1. *Elementos que han creado una situación de incertidumbre en relación con la regularidad de la medida*

- (248) El SEAF y los GIE fiscales franceses comparten una serie de características clave y tienen efectos similares (véase la sección 5.6.1, Igualdad de trato). Ambos se utilizan para financiar inversiones en activos a largo plazo. En ellos intervienen AIE con transparencia fiscal que amortizan los activos y transfieren su titularidad al usuario final por medio de algún tipo de contrato de arrendamiento. En ambos casos, la amortización se anticipa o acelera y las plusvalías obtenidas por la AIE quedan exentas de impuestos. En ambos casos, la ventaja económica resultante de la amortización anticipada o acelerada y de la exención de las plusvalías se reparte entre los inversores de las AIE y el usuario final del activo (por medio de un descuento sobre el precio), si bien hay importantes diferencias en lo que se refiere a la intervención del Estado a este respecto.
- (249) Las principales medidas que forman parte del SEAF se aplicaron entre 2002 <sup>(129)</sup> y 2003, es decir, antes de que la Comisión decidiera que el sistema francés constituía ayuda estatal.
- (250) Dada la similitud entre el SEAF y los GIE fiscales, es posible —como alegan las autoridades españolas y algunos terceros— que los hechos invocados a favor de la protección de la seguridad jurídica del régimen francés hayan podido crear una situación de incertidumbre en cuanto a la regularidad del SEAF.
- (251) La Comisión concluye a este respecto que dicha situación de incertidumbre podría haber sido generada por la declaración de la Comisión en su Decisión de 2001 relativa a *Brittany Ferries* <sup>(130)</sup>, en la que señalaba que algunas ventajas fiscales constituían una medida de carácter general. Tal como se explica en el considerando 192 de la Decisión sobre los GIE fiscales, dicha declaración no especificaba que se refiriera al régimen antecesor de los GIE fiscales, lo que podía haber inducido a error a los beneficiarios de ese régimen y de un régimen similar como el SEAF.
- (252) En cuanto a los demás elementos invocados por España y por terceros, la Comisión ha analizado si los elementos invocados para justificar la existencia de confianza legítima (véase la sección 5.6.1) habrían podido crear una situación de incertidumbre.
- (253) En primer lugar, el Tratado obliga a los Estados miembros a notificar a la Comisión sus planes de concesión de nuevas ayudas. La publicación del proyecto de medidas en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales* no puede considerarse una notificación a la Comisión, y la falta de respuesta de la Comisión no puede haber contribuido a crear una situación de incertidumbre.
- (254) En segundo lugar, la solicitud de información de 2001 sobre una medida de arrendamiento fiscal muestra que la Comisión reaccionó a las alegaciones de ayuda formuladas por un denunciante. Esta solicitud iba dirigida a España, la cual, en sus respuestas, negó tajantemente la existencia de dichas medidas. La Comisión no hizo pública esta solicitud, pero si, por algún motivo, algunos futuros beneficiarios del SEAF tuvieron conocimiento de esta solicitud de información en un momento en el que tenían intención de participar en ese sistema, este hecho les debería haber alertado de que se había presentado ante la Comisión una denuncia que consideraba que las medidas de este régimen podían constituir ayuda estatal. Una solicitud de información indicaría igualmente que la Comisión no tenía información suficiente sobre la medida para evaluarla y no permitiría concluir que la Comisión aprobaba la medida. Por otra parte, puesto que esta solicitud se envió antes de la entrada en vigor de las medidas que integran el SEAF, España habría podido notificar todos los elementos del régimen a fin de obtener seguridad jurídica. Si no, los beneficiarios deberían haber solicitado información a España —o a la Comisión— sobre la notificación del

<sup>(127)</sup> Véase la sentencia del Tribunal de Primera Instancia en el asunto T-308/00, *Salzgitter/Comisión* (Rec. 2004, p. II-1933).

<sup>(128)</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de abril de 2008 en el asunto C-408/04P, *Comisión/Salzgitter* (Rec. 2008, p. I-2767).

<sup>(129)</sup> En la práctica, las primeras operaciones del SEAF parecen haberse concertado a partir de julio de 2002.

<sup>(130)</sup> DO L 12 de 15.1.2002, p. 33.

régimen por parte de España o la aprobación de este por parte de la Comisión. Por ello, ni España ni los operadores podrían alegar que esta solicitud o —en vista de que la descripción precisa de la presunta ayuda española en documentos públicos solo figure en la versión neerlandesa de la Decisión de iniciar el procedimiento de investigación formal no es suficiente para concluir que los lectores pudieran suponer que se trataba del SEAF. De hecho, una traducción de la Decisión en neerlandés o una consulta a la Comisión podría haber aclarado fácilmente que la presunta ayuda española se refería a los subsidios sobre tipos de interés en virtud del Real Decreto 442/1994. Asimismo, la Comisión simplemente mencionó que España había negado la existencia de la presunta ayuda española y que los Países Bajos no habían aportado pruebas suficientes. Como se indica en esa Decisión, la Comisión tiene que confiar en el Estado miembro y no puede ser considerada responsable de la incertidumbre que, en su caso, podría haber provocado la falta de seguimiento por su parte. Por ello, la Comisión considera que la Decisión de 2004 no pudo contribuir a una situación de incertidumbre en relación con la legalidad del SEAF.

- (255) En tercer lugar, en relación con la Decisión de 2004 relativa a la medida de compensación de los Países Bajos, la Comisión recuerda que la compensación relativa a una medida distinta del SEAF no puede haber creado una situación de incertidumbre respecto a este último. El hecho de que la descripción precisa de la presunta ayuda española en documentos públicos solo figure en la versión neerlandesa de la Decisión de iniciar el procedimiento de investigación formal no es suficiente para concluir que los lectores pudieran suponer que se trataba del SEAF. De hecho, una traducción de la Decisión en neerlandés o una consulta a la Comisión podría haber aclarado fácilmente que la presunta ayuda española se refería a los subsidios sobre tipos de interés en virtud del Real Decreto 442/1994. Asimismo, la Comisión simplemente mencionó que España había negado la existencia de la presunta ayuda española y que los Países Bajos no habían aportado pruebas suficientes. Como se indica en esa Decisión, la Comisión tiene que confiar en el Estado miembro y no puede ser considerada responsable de la incertidumbre que, en su caso, podría haber provocado la falta de seguimiento por su parte. Por ello, la Comisión considera que la Decisión de 2004 no pudo contribuir a una situación de incertidumbre en relación con la legalidad del SEAF.
- (256) En cuarto lugar, la Comisión considera que la situación de incertidumbre generada respecto a la legalidad del SEAF como resultado de la declaración que figura en la Decisión de la Comisión de 2001 relativa a Brittany Ferries dejó de darse en la fecha de publicación de la Decisión relativa a los GIE fiscales franceses. Efectivamente, dicha Decisión dejaba claro que la Comisión consideraba que el régimen de arrendamiento fiscal francés constituía una ayuda estatal, lo que debería haber alertado a España y a los beneficiarios de SEAF de que este régimen podía constituir ayuda estatal. En consecuencia, no pudo haber creado —o contribuido a crear— una situación de incertidumbre al respecto.
- (257) En quinto lugar, por las razones expuestas en la sección 5.6.2.6, la Comisión estima que la carta enviada en 2009 por la Comisaria Kroes no creó ni contribuyó a crear una situación de incertidumbre.

#### 5.6.3.2. Tiempo transcurrido entre la denuncia y la incoación del procedimiento

- (258) La Comisión considera que el tiempo transcurrido en la investigación del SAFE antes de iniciar al procedimiento de investigación formal debe calcularse desde 2006, cuando la Comisión recibió denuncias de astilleros europeos. De hecho, por las razones antes expuestas, ni la publicación del proyecto de medidas en el Boletín Oficial del Estado español ni las acusaciones recibidas por la Comisión en 2001 y negadas expresamente por España en 2002 sustentan la idea de que la Comisión haya retrasado indebidamente el ejercicio de sus facultades de investigación. Tampoco la Decisión final de 2004 en el asunto C-66/203, relativa a la compensación de una presunta medida de ayuda estatal diferente, apoya esa opinión.
- (259) El tiempo transcurrido entre la primera denuncia de 2006 y la incoación del procedimiento formal en 2011 no parece excesivo a la vista del número de medidas fiscales, la complejidad de las operaciones de arrendamiento fiscal y la falta de transparencia de dichas operaciones de arrendamiento. Además, la Comisión envió ocho solicitudes formales de información entre septiembre de 2006 y mayo de 2010 <sup>(131)</sup> y se mantuvo en contacto regular con las autoridades españolas.
- (260) Por otra parte, solo en octubre de 2010 recibió la Comisión una nueva denuncia que contenía un elemento importante para evaluar el régimen, a saber, un exhaustivo estudio realizado por expertos fiscales en el que se describía su funcionamiento y sus efectos. Por lo tanto, el tiempo transcurrido en la investigación del SEAF no parece suficiente para invocar seguridad jurídica.
- (261) En vista de la complejidad de las medidas de que se trata, la Comisión no puede excluir que haya podido haber inseguridad jurídica, como alegan España y los beneficiarios, generada por la Decisión de 2001 relativa a

<sup>(131)</sup> Ocho (8) solicitudes de información se enviaron a España en las siguientes fechas: 15.9.2006, 30.1.2007, 6.11.2007, 5.2.2008, 3.3.2008, 23.9.2008, 11.1.2010 y 12.5.2010.

Brittany Ferries, en relación con la consideración del SEAF como ayuda, pero tan solo hasta la publicación el 30 de abril de 2007 en el Diario Oficial de la Decisión de la Comisión relativa a los GIE fiscales franceses, donde la Comisión determinó que dicho régimen constituía ayuda estatal.

- (262) Debido a ello, la Comisión concluye que no debe ordenar la recuperación de la ayuda resultante de las operaciones del SEAF respecto de las cuales se concedió la ayuda entre la entrada en vigor del SEAF en 2002 y el 30 de abril de 2007.

#### 5.6.4. Determinación de las cantidades que deben recuperarse

- (263) La Comisión ha evaluado las diversas medidas fiscales que constituyen regímenes de ayuda estatal. La presente Decisión no tiene por objetivo establecer las cantidades exactas de ayuda recibidas por cada beneficiario en cada operación del SEAF. No obstante, la Comisión considera que el Estado miembro debe emplear el siguiente método para determinar, en cada caso, los beneficiarios de la ayuda y el importe de la ayuda incompatible que debe recuperarse de ellos. Este método puede ser objeto de un mayor ajuste con las autoridades españolas, en particular con objeto de establecer el importe real de la ventaja fiscal disfrutada por los inversores, habida cuenta de su situación fiscal individual.
- (264) Primer paso: Cálculo de la ventaja fiscal total generada por la operación. Se trata del valor actual neto (VAN) de las ventajas fiscales obtenidas por la AIE o sus inversores (es decir, antes de la deducción de la parte de esas ventajas transferidas a la empresa naviera a través de un descuento sobre el precio). El VAN deberá calcularse en la fecha de inicio de la amortización— amortización anticipada autorizada por las autoridades tributarias— y los porcentajes de descuento utilizados para hacer este cálculo deberán basarse en las realidades del mercado. La Comisión sugiere que, por defecto, España puede utilizar los cálculos presentados por las AIE a la administración tributaria al solicitar la amortización anticipada (véase el considerando 168). En principio se considera que la ventaja fiscal se obtiene en la fecha en que la AIE o sus inversores deben pagar sus impuestos.
- (265) Segundo paso: Cálculo de la ventaja fiscal generada por las medidas fiscales de carácter general aplicadas a la operación. Se trata del VAN —calculado de la misma manera que en el primer paso— del importe de las ventajas fiscales que habrían obtenido la AIE o sus inversores en una situación de referencia en la que solo se hubiera utilizado la amortización acelerada desde el momento en que se comenzó a explotar el buque y la operación se gravara con arreglo a las normas ordinarias del impuesto de sociedades. En este supuesto, la plusvalía obtenida con la venta del buque a la empresa naviera habría sido gravada, en la fecha en que esta última hiciera efectiva la opción, con el impuesto de sociedades aplicable en general a los beneficios de las empresas. En principio se considera que la ventaja fiscal se obtiene en la fecha en que la AIE o sus inversores deben pagar sus impuestos.
- (266) Tercer paso: Cálculo de la ventaja fiscal equivalente a ayuda estatal. Puesto que la Comisión considera que la amortización acelerada es una medida de carácter general, el importe de la ventaja correspondiente a dicha medida (es decir, al pago aplazado de ciertos importes tributarios) no constituye ayuda estatal. La diferencia entre los importes obtenidos en el primero y segundo paso debe corresponder a la ayuda que han recibido la AIE y sus inversores en su calidad de beneficiarios de las medidas fiscales objeto de examen, es decir, el VAN de la ventaja total derivada del uso de la amortización anticipada, el régimen de TT (al que no podían acogerse las AIE) y la exención fiscal de las plusvalías obtenidas a través del artículo 50, apartado 3, del RIS. En principio se considera que la ventaja fiscal se obtiene en la fecha en que la AIE o sus inversores deben pagar sus impuestos.
- (267) Cuarto paso: Cálculo del importe de la ayuda compatible. En primer lugar, la ayuda recibida por la AIE o sus inversores resultante del cálculo del tercer paso es compatible, en la medida en que la ayuda corresponda a la ventaja transferida a la empresa naviera que, si se hubiera considerado ayuda estatal a la empresa naviera, hubiera sido compatible. El porcentaje de la ayuda transferida a la empresa naviera debe determinarse basándose en un cálculo similar al presentado por las AIE en su solicitud a la administración tributaria (véase el considerando 136) y permitiendo una remuneración conforme al mercado por la intermediación. Tal como se explica en los considerandos 202 a 210, una parte de la ventaja transferida a la empresa naviera puede considerarse compatible si dicha empresa, el buque de que se trate y las actividades de transporte son elegibles con arreglo a las Directrices marítimas. El importe compatible debe determinarse de conformidad con el capítulo 11 de las Directrices, teniendo en cuenta todas las ayudas ya concedidas a esa empresa naviera en el EEE. En particular, los importes de las ayudas

concedidas en España deben sumarse a los concedidos en el país de establecimiento de la empresa (si este es miembro del EEE). El importe de la ayuda que supere el límite máximo o que no se haya demostrado que sea compatible con arreglo al capítulo 11 de las Directrices marítimas, se considerará incompatible.

- (268) Como el límite máximo contemplado en el capítulo 11 de las Directrices marítimas se calcula anualmente y la ventaja recibida por la empresa naviera se refiere a un activo a largo plazo, la Comisión conviene en que, para aplicar dicho límite máximo, la ventaja para la empresa naviera resultante de la operación del SEAF se reparta a lo largo del período normal de amortización (diez años) del buque de que se trate.
- (269) En segundo lugar, en la medida en que corresponda a una remuneración conforme al mercado por la intermediación de inversores financieros en la transferencia de una ventaja compatible a las empresas navieras, esta remuneración se considerará también compatible o incompatible en la misma proporción que la ventaja canalizada a la empresa naviera (véase el considerando 201).

#### 5.6.5. Cláusulas contractuales

- (270) Tal como se ha mencionado anteriormente, PYMAR ha informado a la Comisión sobre algunas cláusulas contenidas en algunos contratos entre los inversores, las empresas navieras y los astilleros. En virtud de esas cláusulas, los astilleros se verían obligados a indemnizar a las demás partes si no se pueden obtener las ventajas fiscales previstas.
- (271) En su decisión negativa definitiva, referente al asunto de los GIE fiscales franceses <sup>(132)</sup>, que ordenaba la recuperación parcial y que presenta semejanzas considerables con el presente asunto, la Comisión observaba que «el hecho de que los riesgos fiscales y jurídicos incurridos por los miembros de las AIE hayan podido, en algunos casos, repercutirse contractualmente a los usuarios de los bienes, no es contrario al principio según el cual el objetivo perseguido por la Comisión cuando exige, en su caso, la recuperación de una ayuda ilegal es hacer perder a los distintos beneficiarios el beneficio que obtuvieron en su mercado respectivo frente a sus competidores, y restablecer la situación anterior al pago de dicha ayuda». La Comisión concluía que «la consecución de este objetivo no depende [...] de disposiciones contractuales acordadas entre los beneficiarios de la ayuda».
- (272) En efecto, según jurisprudencia reiterada, la obligación de un Estado de suprimir la ayuda que la Comisión haya considerado incompatible con el mercado interior tiene por objeto restablecer la situación existente anteriormente <sup>(133)</sup>. Según otra fórmula, el objetivo principal perseguido por la recuperación de las ayudas estatales pagadas ilegalmente es eliminar el falseamiento de la competencia causado por la ventaja competitiva que confiere esa ayuda <sup>(134)</sup>. Al devolver la ayuda, el beneficiario pierde la ventaja que tenía sobre sus competidores en el mercado y se restablece la situación anterior a la concesión de la ayuda <sup>(135)</sup>.
- (273) Para alcanzar ese resultado, es necesario que la Comisión tenga la facultad de ordenar que se lleve a cabo la recuperación de los beneficiarios reales, de modo que pueda cumplir la función de restablecer la situación competitiva en el mercado o mercados donde se produce el falseamiento. Para ello, la Comisión debe poder identificar de forma definitiva las empresas que estén obligadas a devolver la ayuda ilegal declarada incompatible. Por el contrario, este objetivo se vería irremediablemente frustrado si las partes privadas pudieran, mediante cláusulas contractuales, alterar los efectos de las decisiones de recuperación adoptadas por la Comisión. Esa posibilidad, si se abre, puede ser utilizada por agentes económicos que gocen de una gran capacidad de negociación para protegerse de las decisiones de recuperación, despojando al control de las ayudas estatales de sus consecuencias prácticas.
- (274) A modo de comparación, en su reciente sentencia *Residex*, el Tribunal <sup>(136)</sup> ha declarado que corresponde al órgano jurisdiccional identificar, teniendo en cuenta todas las particularidades del presente asunto, al beneficiario o, en su caso, a los beneficiarios de una garantía que constituya ayuda y proceder a la recuperación del importe global de la ayuda en cuestión. Además, con independencia de quién sea el beneficiario de la ayuda, y dado que el objetivo de las medidas que los tribunales nacionales deben adoptar en caso de infracción del artículo 108, apartado 3, del TFUE consiste esencialmente en el restablecimiento de la situación competitiva anterior al pago de la ayuda controvertida, dichos tribunales deben cerciorarse de que las medidas que adopten en relación con la

<sup>(132)</sup> Véase el considerando 196 de dicha Decisión.

<sup>(133)</sup> Véase, en particular, el asunto C-348/93, Comisión/Italia (Rec. 1995, p. I-673), apartado 26.

<sup>(134)</sup> Asunto C-277/00, Alemania/Comisión (Rec. 2004, p. I-3925), apartado 76.

<sup>(135)</sup> Asunto C-350/93, Comisión/Italia (Rec. 1995, p. I-699), apartado 22.

<sup>(136)</sup> Sentencia de 8 de diciembre de 2011 en el asunto C-275/10, *Residex Capital IV*, pendiente de publicación, apartados 43 a 45.

validez de dichos actos permitan alcanzar tal objetivo. Esto indica que, cuando es necesario poner remedio al falseamiento causado por la ayuda, los órganos jurisdiccionales nacionales pueden intervenir y declarar que los contratos no son válidos, incluso en detrimento de partes que no sean beneficiarias de la ayuda, en este caso los prestamistas cuyos créditos tuvieran el apoyo de la garantía estatal. El mismo razonamiento se aplica con mayor motivo a la Comisión, cuando ordena que la ayuda se recupere efectivamente de los beneficiarios. A este respecto, hay que subrayar que la Comisión debe tomar una decisión final sobre la medida de ayuda en lugar de garantizar, como deben hacer los órganos jurisdiccionales nacionales, la salvaguardia de los derechos de las personas cuando se haya vulnerado la obligación de notificar previamente las ayudas estatales a la Comisión de conformidad con el artículo 108, apartado 3, del TFUE.

- (275) De ello se desprende que las cláusulas contractuales que protegen a los beneficiarios de las ayudas frente a la recuperación de la ayuda ilegal e incompatible, mediante la transferencia a otras personas de los riesgos jurídicos y económicos de la recuperación, son contrarias a la esencia misma del sistema de control de las ayudas estatales establecido por el Tratado. Este sistema es esencial para el cumplimiento de las tareas encomendadas a la Comunidad y, en particular, para el funcionamiento del mercado interior y, por lo tanto, constituye un conjunto de normas de orden público<sup>(137)</sup>. Por lo tanto, los particulares no pueden establecer excepciones al mismo mediante disposiciones contractuales.
- (276) Esto es aún más cierto en la situación examinada en el caso del SEAF, en la que algunos astilleros están controlados por el Estado. En la medida en que los astilleros públicos han estipulado cláusulas contractuales que protegen a los beneficiarios de la recuperación de la ayuda, su conducta impediría que la recuperación de las ayudas estatales ilegales e incompatibles cumpliera su función. Además, el comportamiento de los operadores controlados por el Estado al intentar proteger a sus homólogos de la recuperación puede ejercer una considerable presión sobre sus competidores privados, que pueden verse inducidos a aceptar en sus contratos cláusulas similares, lo que conduce a una protección generalizada de los beneficiarios frente a la recuperación.

## 6. CONCLUSIÓN

La Comisión concluye que:

- Con arreglo a las Directrices marítimas y a la Decisión de 27 de febrero de 2002 por la que se autoriza el régimen español de TT, las actividades que consisten exclusivamente en el arrendamiento, fletamento o alquiler de buques no constituyen servicios de transporte. Por consiguiente, dichas actividades no pueden acogerse en principio al régimen de TT autorizado por la Comisión.
- El artículo 115, apartado 11, y el artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y el artículo 49 del RIS (amortización anticipada de activos arrendados), la aplicación del régimen de TT a AIE no elegibles, así como el artículo 50, apartado 3 del RIS, constituyen ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.
- Dichas medidas no son una ayuda existente en el sentido del artículo 1, letra b), del Reglamento (CE) n° 659/99, ya que no fueron notificadas a la Comisión ni autorizadas por esta.
- España ha ejecutado ilegalmente esta ayuda en violación de lo dispuesto en el artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- De ello se desprende que el denominado Sistema español de arrendamiento fiscal, en el que intervienen conjuntamente el artículo 115, apartado 11, el artículo 48, apartado 4, del TRLIS, y el artículo 49 del RIS (amortización anticipada de activos arrendados), la aplicación del régimen de TT a AIE no elegibles, así como el uso del artículo 50, apartado 3, del RIS, es ilegal.
- La ayuda a la AIE o a sus inversores puede considerarse compatible con el mercado interior en la medida en que corresponda a una remuneración de mercado por la intermediación de inversores financieros y que se canalice a empresas de transporte marítimo que puedan acogerse a las Directrices marítimas de conformidad con las condiciones establecidas en las mismas. Esto implica, en particular, que el importe total transferido a las empresas navieras no deberá exceder del límite máximo impuesto en el capítulo 11 de las Directrices.

<sup>(137)</sup> Véase, por analogía, el asunto C-126/97, Eco Swiss China Time (Rec. 1999, p. I-3055), apartados 36 a 41.

- La parte de la ayuda que supere el importe de ayuda compatible debe recuperarse de los beneficiarios, es decir, las AIE y sus inversores, sin que exista la posibilidad de que dichos beneficiarios transfieran la carga de la recuperación a otras personas.
- La Comisión no debe ordenar la recuperación de la ayuda resultante de operaciones del SEAF respecto de las cuales se concedió ayuda entre la entrada en vigor de este sistema en 2002 y el 30 de abril de 2007, fecha de publicación de la Decisión relativa al asunto C-46/2004, France GIE fiscales (véase el considerando 261).
- A partir de esa fecha, la orden de recuperación no violaría los principios generales de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica consagrados en el Derecho de la Unión Europea.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

#### *Artículo 1*

Las medidas resultantes del artículo 115, apartado 11, del TRLIS (amortización anticipada de activos arrendados), de la aplicación del régimen de tributación por tonelaje a empresas, buques o actividades no elegibles, y del artículo 50, apartado 3, del RIS, constituyen ayuda estatal a las AIE y sus inversores, ejecutada ilegalmente por España desde el 1 de enero de 2002 en violación del artículo 108, apartado 3, del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.

#### *Artículo 2*

Las medidas de ayuda estatal contempladas en el artículo 1 son incompatibles con el mercado interior, salvo en la medida en que la ayuda corresponda a una remuneración conforme con el mercado correspondiente a la intermediación de inversores financieros y que se canalice hacia empresas de transporte marítimo que puedan acogerse a las Directrices marítimas de conformidad con las condiciones previstas en dichas Directrices.

#### *Artículo 3*

España pondrá fin al régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 en la medida en que sea incompatible con el mercado común.

#### *Artículo 4*

1. España deberá recuperar la ayuda incompatible concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 de los inversores de las AIE que se hayan beneficiado de ella, sin que esos beneficiarios tengan la posibilidad de transferir la carga de la recuperación a otras personas. No obstante, no se procederá a la recuperación de la ayuda concedida como parte de operaciones de financiación respecto de las cuales las autoridades nacionales competentes se hayan comprometido a conceder el beneficio de las medidas mediante un acto jurídicamente vinculante adoptado antes del 30 de abril de 2007.

2. Las cantidades que deban recuperarse devengarán intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición del beneficiario hasta la fecha en que se recuperen efectivamente.

3. Los intereses se calcularán sobre una base compuesta, de conformidad con el capítulo V del Reglamento (CE) n° 794/2004 de la Comisión <sup>(138)</sup> y con el Reglamento (CE) n° 271/2008 <sup>(139)</sup>, que modifica el Reglamento (CE) n° 794/2004.

4. España cancelará todos los pagos pendientes de la ayuda concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 con efecto a partir de la fecha de adopción de la presente Decisión.

#### *Artículo 5*

1. La recuperación de la ayuda concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 será inmediata y efectiva.

2. España velará por que la presente Decisión se aplique en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

<sup>(138)</sup> DO L 140 de 30.4.2004, p. 1.

<sup>(139)</sup> DO L 82 de 25.3.2008, p. 1.

*Artículo 6*

1. En el plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, España presentará la siguiente información:

- a) la lista de los beneficiarios que recibieron ayudas en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 y el importe total de ayuda recibido por cada uno de ellos en virtud del régimen;
- b) el importe total (capital principal e intereses de recuperación) que debe recuperarse de cada beneficiario;
- c) una descripción detallada de las medidas ya adoptadas y previstas para dar cumplimiento a la presente Decisión;
- d) documentos que demuestren que se ha ordenado a los beneficiarios reembolsar la ayuda.

2. España mantendrá informada a la Comisión del progreso de las medidas nacionales adoptadas a fin de ejecutar la presente Decisión hasta que haya concluido la recuperación de la ayuda concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1. Presentará de inmediato, previa simple petición de la Comisión, información sobre las medidas ya adoptadas y previstas para dar cumplimiento a la presente Decisión. También proporcionará información detallada sobre los importes de la ayuda y los intereses de recuperación ya recuperados de los beneficiarios.

*Artículo 7*

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Hecho en Bruselas, el 17 de julio de 2013.

*Por la Comisión*  
Joaquín ALMUNIA  
*Vicepresidente*

—

## ANEXO

**Información sobre los importes de la ayuda recibidos, por recuperar y ya recuperados**

Identidad del beneficiario	Importe total de ayuda recibido en virtud del régimen (*)	Importe total de la ayuda por recuperar (*) (Principal)	Importe total ya reembolsado (*)	
			Principal	Intereses de recuperación

(\*) Millones, en moneda nacional.