

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 33 (2010-2011), pp. 189-192

A RECENTE MODIFICACIÓN DO RÉXIME DE AMORTIZACIÓN DO FONDO DE COMERCIO FINANCEIRO NA LEI DO IMPOSTO SOBRE SOCIEDADES

María Cruz BARREIRO CARRIL
Profesora Axudante Doutor
Área de Dereito Financeiro e Tributario
Universidade de Vigo

O 21 de maio de 2011 publicábase no Diario Oficial da Unión Europea a Decisión da Comisión Europea de 12 de xaneiro de 2011 relativa a amortización do fondo de comercio financeiro para a adquisición de participacións estranxeiras aplicada por España⁵. A través desta Decisión pechábase de maneira definitiva o procedemento de investigación formal que a Comisión Europea abrira catro anos atrás sobre a base do actual artigo 108 do Tratado de Funcionamento da Unión Europea (en adiante, TFUE)⁶.

Á Comisión preocupáballes que o artigo 12.5 do Texto Refundido da Lei do Imposto sobre Sociedades (en adiante, TRLIS)⁷, que prevía a dedución anual da base imponible do imposto dunha vinteava parte do fondo de comercio financeiro resultante da adquisición de accións nunha empresa estranxeira -sempre que as rendas puidesen acollerse a exención regulada no artigo 21 TRLIS-, puidese constituír unha axuda de Estado ilegal no senso do artigo 107.1 TFUE⁸.

O procedemento concluíra parcialmente coa Decisión de 28 de outubro de 2009, na que a Comisión entendera que a previsión do artigo 12.5 TFUE

⁵ C-45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07).

⁶ IP/07/1469, Bruxelas, 10 de outubro de 2007.

⁷ Real Decreto Legislativo 4/2001, de 5 de marzo, polo que se aproba o texto refundido da Lei do Imposto sobre Sociedades.

⁸ IP/07/1469. Bruxelas, 10 de outubro de 2007.

constituía una axuda de Estado ilegal⁹, aínda que unicamente en relación con fondo de comercio financeiro xerado trala adquisición de participacións en entidades residentes na Unión Europea. O lexislador español procedeu a modificación oportuna, e, a través do artigo 47 de Lei de Presupostos para 2011¹⁰, incorporou un parágrafo na disposición controvertida no senso de que a deducción non será de aplicación ás adquisicións de valores representativos da participación en fondos propios de *entidades residentes noutro Estado membro da Unión Europea*, realizadas a partir de 21 de decembro de 2007.

Mais quedaba pendente a valoración por parte da Comisión do fondo de comercio xerado por adquisición en *entidades estranxeiras (extra-UE)* á luz do artigo 107.1 TFUE. Tal cuestión viño a resolverse pola Decisión de 21 de maio de 2011 coa que dabamos comezo a estas liñas. De xeito análogo á Decisión de 2009, a Comisión requiría esta vez a España para que desmantelase a deducción fiscal tamén en relación coas adquisicións de entidades no residentes na Unión e para que recuperase as axudas das que gozaran as empresas¹¹. Nembargantes, neste caso, a Comisión si concedeu certa relevancia ó fundamento esgrimido polo Reino de España conforme o cal a medida xustificábase pola existencia de obstáculos ás combinacións transfronteirizas de empresas, os cales non existían no ámbito nacional¹². Así, aínda que en termos xerais entendeu que o Reino de España non probara a existencia dos devanditos obstáculos xustificativos do mantemento da vantaxe fiscal e que, en consecuencia, debía derrogar a disposición en relación coas adquisicións fora da Unión, admitiu unha excepción en relación cos países nos que se demostrara ou puidera demostrar a existencia de tales obstáculos, como pode ser a prohibición de fusiones transfronteirizas¹³. Neste senso, a Comisión fai mención expresa a China e a India.

⁹ Con todo, os efectos da incompatibilidade soamente se proxectaron en relación coas participacións adquiridas a partir de 21 de decembro de 2007, data de publicación da decisión de incoación de expedinte no Diario Oficial da Unión Europea.

¹⁰ Lei 39/2010, de 22 de decembro, de Presupostos Xerais do Estado para o ano 2011.

¹¹ Os efectos da Decisión limitanse tamén neste suposto, ás adquisicións realizadas a partires do 21 de decembro de 2007, data de inicio do procedemento de investigación formal de Comisión

¹² Tal argumento fora rexeitado en termos absolutos na Decisión de 2009.

¹³ Artigo 4 da Decisión de C-45/07 de 21 de maio de 2011.

A posición da Comisión, manifestada nun primeiro momento na decisión de incoación e posteriormente nas conclusións preliminares, fora moi criticada polo doutrina científica española para a que, en xeral, a disposición controvertida non constitúe unha medida selectiva¹⁴. Como indicaba CASADEVALL, trátase dunha medida de carácter xeral, xustificada polo principio de neutralidade impositiva que impón un tratamento fiscal equivalente a situacións homoxéneas, e que debería permitir a deducción da amortización das inversións realizadas en activos inmateriais, calquera que sexa a forma xurídica ou económica que adopten¹⁵.

Nembargantes as dúbidas manifestadas pola doutrina sobre o carácter selectivo da medida, o lexislador español realizou tamén a modificación oportuna no artigo 12.5 para adaptalo as esixencias desta nova Decisión, de xeito tal que a Lei 31/2011, de 4 de outubro¹⁶ modificou o parágrafo o que nos referimos máis arriba, que quedou redactado nos seguintes termos:

“A deducción establecida neste apartado non será de aplicación ás adquisicións de valores representativos da participación en fondos propios de entidades non residentes en territorio español, realizadas a partires de 21 de decembro de 2007, sen prexuízo do establecido no apartado 3 do artigo 1 da Decisión da Comisión de 12 de xaneiro de 2011, relativas á amortización fiscal do fondo de comercio financeiro para a adquisición de participacións estranxeiras, asunto C-45/2007, respecto ás adquisicións relacionadas coa obriga irrevogable convida antes do 21 de decembro de 2007. Nembargantes, tratándose de adquisicións de valores que confiran a maioría da participación nos fondos propios de entidades residentes noutro Estado non membro da Unión Europea, realizadas entre o 21 de decembro de 2007 e o

¹⁴ Vid. Por todos, VILLAR EZCURRA, M.: “La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico-comunitaria. ¿Un nuevo caso de ayuda de Estado?”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 298, 2008, páxs. 73-96; MARTÍN QUERALT, M.: “La deducción del fondo de comercio financiero y las Ayudas de Estado”, *Tribuna Fiscal*, núm. 207, 2008, páxs. 4-7.

¹⁵ DE JUAN CASADEVALL, J.: “Bruselas contra España: la calificación de la amortización fiscal del fondo de comercio financiero como ayuda ilegal”, *Gaceta Fical*, núm. 284, 2009, páxs. 80-95, páx. 92.

¹⁶ Trátase da Lei 31/2011, de 4 de outubro pola que se modifica a Lei de Institucións de Inversión Colectiva. Aínda que a Lei tiña como obxecto traspor unha serie de Directivas da Unión Europea que obrigaban a modificar o réxime fiscal das referidas institucións, o lexislador español aproveitou a ocasión para, *inter alia*, realizar a oportuna modificación no artigo 12.5 TRLIS co fin de adecuar o seu contido as esixencias da Comisión.

21 de maio de 2011, poderá aplicarse a deducción establecida neste apartado cando se demostre a existencia de obstáculos xurídicos explícitos ás combinacións transfronteirizas de empresas, nos termos establecidos nos apartados 4 e 5 do artigo 1 da citada Decisión da Comisión de 12 de xaneiro de 2011”¹⁷.

Deste xeito, o artigo 12.5 queda configurado de maneira tal que resulta compatible co mercado común, aínda que cabe preguntarse ata que punto non nos atopamos unha vez máis¹⁸, cunha situación na que a “harmonización” negativa invade a soberanía fiscal estatal na utilización extrafiscal do imposto¹⁹.

¹⁷ A traducción é nosa.

¹⁸ Esta consideración xa fora advertida por un sector relevante da doutrina española en relación co pronunciamento do Tribunal de Xustiza da Unión Europea en relación coa deducción fiscal por inversión de exportación previsto pola normativa española. Vid. por todos, FALCÓN Y TELLA, R.: “La desorbitada expansión del concepto de “ayuda de Estado” en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2001; LÓPEZ LÓPEZ, H.: “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español: la amortización fiscal del fondo de comercio para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras”, *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2010, páx. 15 da versión westlaw.

¹⁹ Así o entende JORDI DE JUAN CASADEVALL en “Bruselas contra España ...”, op. cit., páx. 95.