

Sentencia del TJUE (Gran Sala), de 21 de diciembre de 2016

Asuntos: C-20/15 P y C-21/15 P

Partes: *World Duty Free Group, S.A.; Banco Santander, S.A. y Santusa Holding, S.L.*

Síntesis:

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Régimen tributario — Impuesto sobre sociedades — Deducción — Amortización del fondo de comercio financiero resultante de las adquisiciones de participaciones de al menos el 5 % por empresas con domicilio fiscal en España en empresas con domicilio fiscal fuera de dicho Estado miembro — Concepto de “ayuda de Estado” — Requisito de selectividad».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

En octubre de 2007 la Comisión decidió incoar un procedimiento de investigación formal en relación con el régimen de amortización del fondo de comercio financiero previsto en el artículo 12.5 de la Ley española del impuesto sobre sociedades. De acuerdo con la mencionada regulación en caso de adquisición por parte de un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades de una entidad extranjera, el fondo de comercio resultante de la adquisición de dichas participaciones, consignado en la contabilidad de la empresa como un activo inmaterial, podría ser objeto de amortización y, por ende, de deducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Como consecuencia de dicho procedimiento, la Comisión dictó dos Decisiones, en las que se declaró incompatible con el mercado común el régimen controvertido y ello con independencia de que las entidades adquiridas en el extranjero tuviesen la condición de residentes fiscales dentro o fuera de la Unión Europea.

Estas decisiones fueron debidamente impugnadas ante el Tribunal General de la Unión Europea, dando lugar a dos sentencias, ambas fechadas el 7 de noviembre de 2014, mediante las que se estimaron las pretensiones de las partes recurrentes en virtud de fundamentos sustancialmente idénticos basados en la aplicación incorrecta del apartado primero del artículo 107 TFUE, en relación con el requisito de selectividad.

Frente a dichas sentencias, la Comisión interpuso sendos recursos de casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante los que se reprocha al Tribunal General un error de Derecho al haberle impuesto, con el objeto de demostrar el carácter selectivo de la medida, la obligación de señalar un grupo de empresas con características propias que se beneficien de dicha medida.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Sin duda, el presente pronunciamiento goza de una especial relevancia pues contribuye a delimitar el alcance del requisito de selectividad previsto por el artículo 107 del TFUE en un ámbito en el que se había suscitado una relevante incertidumbre. A estos efectos, el Tribunal recuerda que, de acuerdo con una reiterada jurisprudencia previa, para determinar la existencia de selectividad es preciso determinar si la medida en cuestión es susceptible de favorecer exclusivamente a determinadas empresas producciones en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

Por otra parte, cuando la medida en cuestión se prevé como un régimen de ayudas y no como una ayuda individual, corresponde a la Comisión determinar si esa medida, aun cuando atribuya una ventaja de alcance general, lo hace en beneficio exclusivo de ciertas empresas o de ciertos sectores de actividad.

Respecto, en particular, a las medidas nacionales que otorgan una ventaja fiscal, procede recordar que una medida de esta naturaleza, que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación más favorable que la de los restantes contribuyentes, puede procurar una ventaja selectiva en favor de los beneficiarios y, por lo tanto, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido de dicho precepto. En este contexto, con objeto de calificar una medida fiscal nacional como selectiva, la Comisión debe identificar, en un primer momento, el régimen tributario común o normal aplicable en el Estado miembro de que se trate y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal en cuestión supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho régimen común, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

En virtud de lo anterior, el Tribunal concluye que el parámetro pertinente para demostrar la selectividad de la medida de que se trate consiste en comprobar si ésta introduce —entre los operadores que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario general en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable— una diferenciación no justificada por la naturaleza y la estructura de ese régimen.

El régimen español de amortización del fondo de comercio financiero era una medida abierta a cualquier empresa que cumpliera los requisitos exigidos para llevar a cabo la mencionada amortización, debiendo haber demostrado la Comisión, para declararla una ayuda ilegal, que se otorgaba exclusivamente a determinadas empresas o determinados sectores de actividad. En este sentido, la Comisión había expuesto ante el Tribunal General que la medida en cuestión constituía una excepción a un régimen general, pues la consecuencia de esta medida era que las empresas que tributaban en España y adquirían sociedades en el extranjero disfrutaban de un trato fiscal diferente del que se aplicaba a las empresas que tributaban en España y que realizaban, al mismo tiempo, adquisiciones de sociedades en España.

No obstante, en las sentencias impugnadas el Tribunal General declaró que, aun suponiendo que la Comisión hubiese demostrado que el régimen de amortización del fondo de comercio financiero constituye una excepción al marco general, esta diferencia, por sí sola, no permite considerar que la norma favorece a determinadas empresas o unidades productivas, puesto que dicha medida, *a priori*, resultaba accesible para cualquier empresa y no se dirigía a ninguna categoría particular de empresas, que hubieran sido las únicas favorecidas por dicha medida, sino a una categoría de operaciones económicas.

Dicho en otros términos, al no dirigirse la medida controvertida a ninguna categoría particular de empresas o de producciones, al ser su aplicación independiente de la naturaleza de la actividad de las empresas o al ser accesible, *a priori* o potencialmente, a todas las empresas que desearan adquirir participaciones extranjeras cumpliendo determinados requisitos, no debía considerarse una medida selectiva, sino una medida de carácter general.

Ahora bien, el TJUE se aparta por completo de las conclusiones alcanzadas por el Tribunal General en relación con la selectividad, considerando que incurrió en un error de Derecho. A estos efectos, el Tribunal de Luxemburgo recuerda que, según una constante jurisprudencia, el hecho de que el número de empresas que puedan acogerse a una medida nacional sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad, no es óbice para excluir la calificación de ayuda de Estado. De esto modo, a juicio del Tribunal de Justicia, el posible carácter selectivo de la medida controvertida no queda desvirtuado por el hecho de que el requisito esencial para conseguir la ventaja fiscal por esta medida se refiera a una determinada operación, y en concreto a una operación de naturaleza financiera

vinculada a la adquisición de participaciones, que no está supeditada a un importe mínimo de inversión y que es independiente de la naturaleza de la actividad desarrollada por las empresas beneficiarias.

A raíz de este planteamiento, el Tribunal de Justicia revisa o matiza lo señalado previamente en el caso *Adria-Wien Pipeline* respecto al requisito de selectividad, pronunciamiento en el que se había declarado que las medidas selectivas aplicables no tenían carácter selectivo al aplicarse indistintamente a todas las empresas situadas en el mismo estado miembro. En concreto, el Tribunal considera que, el hecho de que la medida no se condicione a una inversión mínima, no excluye necesariamente su carácter selectivo, habida cuenta que las sociedades residentes que adquirirían participaciones sociedades igualmente residentes no estarían en disposición de beneficiarse fiscalmente de la amortización del fondo de comercio financiero.

Dicho en otros términos, el Tribunal considera que la Comisión estaba en lo cierto al considerar que al artículo 12.5 de la Ley del impuesto sobre sociedades española no beneficiaba indistintamente a todos los operadores económicos que se encontraban objetivamente en una situación comparable, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario general español, habida cuenta que existía un trato diferenciado para las sociedades que adquirirían participaciones en entidades residentes en España.

Por último, el Tribunal declara que una medida como la prevista por el artículo 12.5 de la Ley del impuesto sobre sociedades española, que pretende favorecer las exportaciones, puede considerarse selectiva si beneficia a las empresas que realizan operaciones transfronterizas, en particular operaciones de inversión, en detrimento de otras empresas que se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario de que se trate, y llevan a cabo operaciones de la misma naturaleza en el territorio nacional.

3. Fallo

4. Anular las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014, *Autogrill España/Comisión* (T-219/10, EU:T:2014:939), y de 7 de noviembre de 2014, *Banco Santander y Santusa/Comisión* (T-399/11, EU:T:2014:938).
5. Devolver ambos asuntos al Tribunal General de la Unión Europea.
6. Reservar la decisión sobre las costas.
7. La República Federal de Alemania, Irlanda y el Reino de España cargarán con sus propias costas

