

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universitat de València
Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 28 de junio de 2018

Asunto: C-203/16 P

Partes: **Dirk Andres**, en su condición de administrador concursal de Heitkamp BauHolding GmbH, con domicilio en Düsseldorf (Alemania), representado por los Sres. W. Niemann, S. Geringhoff y P. Dodos, Rechtsanwälte, (demandante).

Comisión Europea, representada por los Sres. R. Lyal y T. Maxian Rusche y por la Sra. K. Blanck-Putz, en calidad de agentes, (parte demandada en primera instancia)

República Federal de Alemania, representada por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes, (parte coadyuvante en primera instancia).

Síntesis: «Recurso de casación — Ayudas de Estado — Legislación fiscal alemana relativa a determinados traslados de pérdidas a ejercicios fiscales posteriores (“cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis”) — Decisión por la que se declara incompatible con el mercado interior un régimen de ayudas — Recurso de anulación — Admisibilidad — Artículo 263 TFUE, párrafo cuarto — Persona afectada individualmente — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Concepto de “ayuda de Estado” — Requisito de selectividad — Determinación del sistema de referencia — Calificación jurídica de los hechos».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La sentencia Dirk Andres, dictada por la Sala Segunda del TJUE en recurso de casación contra la sentencia de 12 de abril de 2016 del Tribunal General de la Unión Europea es relevante por cuanto coadyuva en la delimitación de la peliaguda cuestión de la fijación del sistema tributario de referencia que resulta necesario en todo caso de ayudas fiscales de Estado para concretar el requisito de la selectividad.

La empresa HBH se encontraba desde 2008 en situación de riesgo de insolvencia. El 20 de febrero de 2009 la sociedad matriz amortizó las participaciones de HBH, al objeto de proceder a la fusión entre ambas para sanearla. En el momento de la adquisición, la demandante cumplía los requisitos necesarios para acogerse a la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis. Así había quedado constatado en la respuesta dada a una consulta vinculante el 11 de noviembre de 2009 por la Finanzamt Herne (Oficina Tributaria de Herne, Alemania) (en lo sucesivo, «respuesta vinculante»). Por otra parte, el 29 de abril de 2010 HBH recibió de la Administración tributaria de Herne una liquidación por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 en la que se tomaban en consideración las pérdidas trasladadas al amparo de la cláusula.

Mediante escrito de 24 de febrero de 2010 la Comisión informó a la República Federal de Alemania de la decisión de incoar, en relación con la medida controvertida, el procedimiento de investigación formal contemplado en el artículo 108 TFUE, apartado 2. Mediante escrito de 30 de abril de 2010 el Ministerio Federal de Hacienda dio orden a la Administración tributaria de dejar de aplicar la medida.

La liquidación de 29 de abril de 2010 por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 fue sustituida el 27 de diciembre de 2010 por otra en la que no se aplicaba la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis. En enero de 2011 HBH recibió, entre otras, liquidaciones por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades de ejercicios posteriores, en las que también se hacía caso omiso de la cláusula. El 1 de abril de 2011 recibió la liquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009. Dado que en dichos documentos no se le aplicaba el artículo 8c, apartado 1a, de la KStG, no pudo trasladar las pérdidas que tenía contabilizadas a 31 de diciembre de 2008.

El 19 de abril de 2011 la Administración tributaria de Herne anuló la respuesta vinculante.

El 22 de julio de 2011 la República Federal de Alemania presentó a la Comisión la lista de las empresas que se habían acogido a la medida controvertida. El Estado miembro presentó asimismo la lista de las empresas respecto de las se habían anulado respuestas vinculantes en relación con la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis, y entre ellas figuraba HBH.

Mediante demanda presentada ante la secretaría del Tribunal General el 6 de junio de 2011, HBH interpuso un recurso por el que solicitaba la anulación de la Decisión controvertida. Mediante escrito separado presentado en la Secretaría del Tribunal General el 16 de septiembre de 2011, la Comisión propuso una excepción de inadmisibilidad al amparo del artículo 114 del Reglamento de Procedimiento de 2 de mayo de 1991 del Tribunal General.

En apoyo de su recurso HBH invocó dos motivos: por un lado, que la medida controvertida no era a priori de carácter selectivo y, por otro, que esta encontraba justificación en la naturaleza o estructura general del régimen fiscal.

Mediante la sentencia recurrida el Tribunal General, por un lado, desestimó la excepción de inadmisibilidad, declarando que HBH resultaba afectada por la Decisión controvertida de manera directa e individual, por entender, en esencia, que dicha empresa disponía ya antes de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal de un derecho, que había adquirido y que le había sido certificado por las autoridades tributarias alemanas, a lograr un ahorro tributario, y que además poseía interés en ejercitar una acción. Por otro lado, el Tribunal General desestimó por infundado el recurso interpuesto por HBH.

El Sr Dirk Andres, en su condición de administrador concursal de Heitkamp BauHolding GmbH (en lo sucesivo, «HBH»), con carácter principal solicitaba la anulación de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 4 de febrero de 2016, Heitkamp BauHolding/Comisión (T-287/11, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2016:60) en la medida en que en ella el Tribunal General desestimó por infundado el recurso por el que HBH solicitaba la anulación de la Decisión 2011/527/UE de la Comisión, de 26 de enero de 2011, relativa a la ayuda estatal de Alemania C 7/10

(ex CP 250/09 y NN 5/10) Régimen de ventajas fiscales mediante traspaso de pérdidas (Sanierungsklausel) (DO 2011, L 235, p. 26; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»), y solicita la anulación de dicha Decisión.

La Comisión, por su parte, consideraba que la Sentencia del Tribunal General debía ser anulada porque el Tribunal desestimó la excepción de inadmisibilidad que dicha institución había propuesto frente al recurso y, por consiguiente, solicita la declaración de inadmisibilidad del recurso de primera instancia.

En la base, se discute si el régimen de compensación de pérdidas previsto por la normativa tributaria alemana del Impuesto sobre Sociedades constituía un régimen selectivo constitutivo de ayuda de Estado.

Con carácter general, las pérdidas registradas en un ejercicio fiscal pueden trasladarse a ejercicios fiscales futuros, es decir, las pérdidas en cuestión pueden compensarse con las rentas sujetas a tributación de los años siguientes, reduciéndolas (artículo 10d, apartado 2, de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta), y artículo 8, apartado 1, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades)).

Para evitar determinadas operaciones de compra de entidades que habían suspendido toda actividad comercial pero que disponían de pérdidas trasladables, que permitían la reducción de la cuota tributaria de la entidad adquirente, se incorporó un nuevo artículo 8. Apartado 4, en 1997, limitando la posibilidad del traslado a empresas jurídica y económicamente idénticas a las que hubieran sufrido las pérdidas.

El 1 de enero de 2008 se derogó este precepto y se incorporó el artículo 8c, apartado 1, que limitaba, cuando no excluía, la posibilidad de trasladar pérdidas en caso de adquisición del 25 % o más del capital social (en lo sucesivo, «adquisición lesiva de participación»). Según dicha disposición, por un lado, si en el plazo de cinco años se transfieren entre un 25 % y un 50 %, del capital suscrito, de los derechos corporativos, de los de participación o de los de voto en una entidad, las pérdidas no utilizadas se extinguen proporcionalmente al porcentaje de cambio en el capital. Por otro, las pérdidas no utilizadas ya no se podrán deducir si se transfieren a un comprador más del 50 % del capital suscrito, de los derechos corporativos, de los de participación o de los de voto en una entidad.

La norma de cancelación de pérdidas no preveía excepciones. No obstante, en situaciones de adquisición lesiva de participación cuyo objeto fuera permitir el saneamiento de empresas en crisis, las autoridades tributarias podían otorgar excepciones basándose en consideraciones de equidad, con arreglo a un Decreto de 27 de marzo de 2003 del Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda, Alemania).

En junio de 2009 la Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (Ley sobre el Seguro de Enfermedad relativa a la Exención Fiscal a favor de los Ciudadanos) introdujo en la KStG la disposición 8c, apartado 1a (en lo sucesivo, tanto «cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis» como «medida controvertida»). En virtud de la misma, todavía se pueden trasladar pérdidas, incluso en caso de adquisición lesiva de participación a efectos del artículo 8c, apartado 1, de la KStG, si es que se cumplen las condiciones siguientes: la adquisición de participación tiene por objeto el saneamiento de la entidad; en el momento de la adquisición la empresa es insolvente o está excesivamente endeudada o está amenazada de insolvencia o excesivo endeudamiento; se conservan sus estructuras esenciales, lo que supone, en esencia, la conservación de los puestos de trabajo, una aportación sustancial de activos o la condonación de deudas que todavía tienen valor económico; en los cinco años que siguen a la adquisición de la participación no se produce ningún cambio en el sector de actividad de la empresa; y la empresa no había cesado sus actividades en el momento de la adquisición de la participación.

La medida controvertida entró en vigor el 10 de julio de 2009, pero con efecto retroactivo a 1 de enero de 2008, esto es, la fecha de la entrada en vigor de la norma de cancelación de pérdidas.

La Decisión de la Comisión de 26 de enero de 2011 declaró que «la ayuda estatal concedida por [la República Federal de Alemania] sobre la base del [artículo 8c, apartado 1a, de la KStG] no es compatible con el mercado interior». La Comisión Europea consideró que dicha cláusula establecía una excepción a la regla general de cancelación de pérdidas no utilizadas de sociedades cuyo accionariado se hubiera modificado (artículo 8c, apartado 1, de la KStG) y que, por lo tanto, dicha cláusula podía otorgar una ventaja selectiva a las empresas que cumplieran las condiciones necesarias para acogerse a la misma, ventaja que no estaba justificada por la naturaleza o estructura generales del sistema, puesto que la medida controvertida tenía por objeto hacer frente a los problemas causados por la crisis económica y financiera, objetivo que se situaba fuera del sistema fiscal. Sin embargo, en los artículos 2 y 3 de la Decisión declaraba que, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con determinados requisitos, determinadas ayudas individuales concedidas en el marco de este régimen sí eran compatibles con el mercado interior. La Decisión comportaba también la obligación de recuperar de los beneficiarios las ayudas incompatibles concedidas en el marco del régimen citado en el artículo 1 de la Decisión.

2. Comentario.

En primer lugar, el TJUE aclara sobre la base del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, el alcance de la legitimación para interponer recurso, en las condiciones previstas en los párrafos primero y segundo de dicho artículo, contra los actos de los que la persona sea destinataria o que la afecten directa e individualmente y contra los actos reglamentarios que la afecten directamente y que no incluyan medidas de ejecución. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisa que una empresa no puede impugnar, en principio, una decisión de la Comisión por la que se prohíbe un régimen de ayudas si solo se ve afectada por esta decisión debido a su pertenencia al sector de que se trata y a su condición de beneficiario potencial de dicho régimen. En efecto, tal decisión se presenta frente a una empresa de esas características como una medida de alcance general que se aplica a situaciones determinadas objetivamente e implica efectos jurídicos en relación con una categoría de personas consideradas de manera general y abstracta.

Por el contrario, cuando la decisión afecta a un grupo de personas identificadas o identificables en el momento de la adopción del acto y en función de criterios que caracterizan a los miembros de dicho grupo, estos pueden considerarse individualmente afectados por dicho acto, en la medida en que forman parte de un círculo restringido de operadores económicos.

Así pues, los beneficiarios efectivos de ayudas individuales concedidas al amparo de un régimen de ayudas cuya recuperación ha ordenado la Comisión resultan, por ello mismo, afectados individualmente a los efectos del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto.

El Tribunal considera que no es posible deducir como pretende hacer la Comisión, que cuando es litigiosa una de las decisiones de esta institución por la que se declara la incompatibilidad con el mercado interior de un régimen de ayudas, el único criterio relevante para valorar si un demandante resulta afectado individualmente por dicha decisión a efectos del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, consista en ver si el mismo demandante es beneficiario efectivo o solo beneficiario potencial de una ayuda concedida al amparo de ese régimen.

Por el contrario, el criterio jurídico relevante a la hora de valorar la afectación individual a los efectos del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto procede de la sentencia de 15 de julio de 1963, Plaumann/Comisión (25/62, EU:C:1963:17). Conforme a esta sentencia, un demandante solo resulta afectado individualmente por una decisión de la que no es destinatario cuando dicha decisión le atañe debido a ciertas cualidades que le son propias o a una situación de hecho que lo caracteriza en relación con cualesquiera otras personas.

Por lo tanto, la circunstancia de que un demandante pertenezca o no a la categoría de beneficiarios efectivos o beneficiarios potenciales de una ayuda individual concedida al amparo de un régimen de ayudas declarado incompatible con el mercado interior por una decisión de la Comisión no será decisiva a la hora de dilucidar si la decisión lo afecta individualmente cuando, en cualquier de los casos, consta que la misma decisión afecta, además, a ese demandante debido a ciertas cualidades que le son propias o a una situación de hecho que lo caracteriza en relación con cualesquiera otras personas. En consecuencia, el Tribunal General no incurrió en error de Derecho cuando, tras recordar la jurisprudencia presentada en los apartados 41 a 44 de la presente sentencia en los apartados 60 a 62 de la sentencia recurrida, se puso en el apartado 63 de la misma a comprobar «si, habida cuenta de su situación de hecho y de Derecho, [debía] considerarse que la Decisión [controvertida] afecta a [HBH] individualmente».

En atención a dichas consideraciones, el Tribunal desestima por infundada la primera parte del motivo único de la adhesión a la casación.

El Tribunal también desestima las partes segunda y tercera del motivo único de la adhesión a la casación porque se basan en una interpretación errónea de la sentencia recurrida, y por tanto infundadas.

En relación con el motivo principal del recurso de casación, el Tribunal aclara, en primer lugar, que el error del Tribunal –y de la Comisión constituye un error de Derecho, porque se produce en relación con la calificación del derecho nacional a efectos de la aplicación del Derecho de la EU, y no en torno a la apreciación sobre el derecho nacional, por lo que no constituye un error de hecho excluido de la competencia del TJUE.

De acuerdo con el TJUE, en lo referente al examen en casación de las apreciaciones sobre Derecho nacional efectuadas por el Tribunal General, que en el ámbito de las ayudas de Estado constituyen apreciaciones de hechos, el Tribunal de Justicia solo es competente para verificar si se ha producido una desnaturalización de ese Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 3 de abril de 2014, Francia/Comisión, C-559/12 P, EU:C:2014:217, apartado 79 y jurisprudencia citada, y de 20 de diciembre de 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco y otros/Comisión, C-66/16 P a C-69/16 P, EU:C:2017:999, apartado 98). En cambio, el examen en casación de la calificación jurídica que haya dado a dicho Derecho nacional el Tribunal General a la luz de una disposición de Derecho de la Unión constituye una cuestión de Derecho y es competencia del Tribunal de Justicia (véanse, en ese sentido, las sentencias de 3 de abril de 2014, Francia/Comisión, C-559/12 P, EU:C:2014:217, apartado 83, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartados 61 a 63).

El Tribunal acepta la alegación de HBH que su segundo motivo casacional sí es admisible, puesto que plantea únicamente cuestiones jurídicas. Afirma en concreto que no versa sobre la apreciación de hechos sino sobre la aplicación de criterios erróneos al determinar el sistema de referencia y sobre la calificación jurídica que el Tribunal General dio a los hechos, cuestiones todas que sí corresponde abordar al Tribunal de Justicia en el contexto de la casación.

El Tribunal recuerda la jurisprudencia en torno a los requisitos que deben cumplirse para que una medida nacional pueda ser calificada como ayuda de Estado a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o hecha mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia (sentencias de 10 de junio de 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, EU:C:2010:335, apartado 31 y jurisprudencia citada, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 53).

Por lo que se refiere al requisito de selectividad de la ventaja, El Tribunal reitera la jurisprudencia anterior: la apreciación de este requisito requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico determinado, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 54 y jurisprudencia citada).

En lo que atañe concretamente a las medidas nacionales que confieren ventajas fiscales, el TJUE recuerda que cuando, aun no implicando una transferencia de fondos estatales, coloquen a los beneficiarios en una situación más favorable que a los restantes contribuyentes pueden procurar una ventaja selectiva a los beneficiarios y, por ello, constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, no constituyen ayudas de Estado en el sentido de esa disposición las ventajas fiscales resultantes de medidas generales aplicables sin distinción a todos los operadores económicos. El concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación de hecho y Derecho comparable y que, en consecuencia, son a priori selectivas cuando el Estado miembro de que se trate consigue demostrar, en un tercer momento, que la diferenciación está justificada por resultar de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben. En este sentido, la determinación del sistema de referencia reviste especial importancia en el caso de medidas fiscales, ya que la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal».

En este sentido, el TJUE rechaza el planteamiento de la Comisión y del Tribunal General de la Unión Europea, al considerar que cometió error en la consideración de la excepción al régimen de compensación de pérdidas como marco de referencia.

Considera, en primer lugar, que la calificación de un sistema fiscal como «selectivo» no se supedita al hecho de que esté concebido de forma que las empresas que eventualmente se vean favorecidas por una ventaja selectiva estén, en general, sujetas a las mismas cargas fiscales que las otras empresas, pero se beneficien de normas que establezcan excepciones, de modo que la ventaja selectiva pueda identificarse como la diferencia entre la carga fiscal normal y la soportada por estas primeras empresas.

Rechaza el TJUE que el criterio de selectividad se conciba con arreglo a una determinada técnica jurídica, lo que daría lugar a que las normas fiscales nacionales no estuvieran sujetas al control en materia de ayudas de Estado por el mero hecho de haber recurrido a otra técnica jurídica aunque produjesen, de Derecho o de hecho, los mismos efectos. Ello chocaría con la jurisprudencia reiterada según la cual el artículo 107 TFUE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas. Ni el uso de una técnica jurídica concreta exime a las normas fiscales nacionales de estar sujetas a control, ni tampoco bastan para definir el sistema de referencia relevante para analizar la selectividad de la medida. El hecho de que tenga ese carácter por usar dicha técnica jurídica es pertinente para estos fines cuando de ello se deriva que se distinguen dos categorías de operadores que, a priori, son objeto de trato diferenciado, esto es, los que están comprendidos dentro de la medida de excepción y los que siguen incluidos en el régimen fiscal común, pese a que ambas categorías se encuentren en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen.

Tampoco es relevante per se el hecho de que solo puedan beneficiarse de una medida los contribuyentes que reúnan los requisitos previstos para la aplicación de esta. La selectividad de una medida fiscal no puede evaluarse con arreglo a un sistema de referencia formado por una serie de

disposiciones que han sido extraídas artificialmente de un marco normativo más amplio. Por tanto, al excluir del sistema de referencia relevante para el presente asunto la norma general del traslado de pérdidas, el Tribunal General definió dicho sistema de manera manifiestamente limitada.

El Tribunal considera que un error al determinar el sistema de referencia con arreglo al que debe evaluarse la selectividad de una medida vicia inevitablemente todo el análisis del requisito de la selectividad. Así las cosas, procede estimar el recurso de casación y anular los puntos 2 y 3 del fallo de la sentencia recurrida, sin que sea necesario abordar ni las partes segunda y tercera del segundo motivo casacional ni el primer motivo casacional. No fundamenta ni razona, en cambio, cuál y porqué debe ser el sistema de referencia ni los elementos que deben configurar al sistema como tal.

3. Fallo.

La sala segunda del TJUE, tras las conclusiones del Abogado General Wahl, presentadas en audiencia pública el 20 de diciembre de 2017, falla:

- 1) Desestimar la adhesión a la casación.
- 2) Anular los puntos 2 y 3 del fallo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 4 de febrero de 2016, Heitkamp BauHolding/Comisión (T-287/11, EU:T:2016:60).
- 3) Anular la Decisión 2011/527/UE de la Comisión, de 26 de enero de 2011, relativa a la ayuda estatal de Alemania C 7/10 (ex CP 250/09 y NN 5/10) Régimen de ventajas fiscales mediante traspaso de pérdidas (Sanierungsklausel).
- 4) Condenar a la Comisión Europea a cargar tanto con sus propias costas como con las del Sr. Dirk Andres, en su condición de administrador concursal de Heitkamp BauHolding GmbH, en el procedimiento de primera instancia y en el procedimiento de casación.
- 5) La República Federal de Alemania cargará con sus costas en el procedimiento de casación.