



Luxemburgo, 6 de octubre de 2021

Sentencias en el asunto C-50/19 P Sigma Alimentos Exterior/Comisión, en los asuntos acumulados C-51/19 P World Duty Free Group/Comisión y C-64/19 P España/Comisión, en el asunto C-52/19 P Banco Santander/Comisión, en los asuntos acumulados C-53/19 P Banco Santander y Santusa/Comisión y C-65/19 P España/Comisión y en los asuntos C-54/19 P Axa Mediterranean/Comisión y C-55/19 P Prosegur Compañía de Seguridad/Comisión

Prensa e Información

El Tribunal de Justicia desestima los recursos de casación interpuestos contra las sentencias del Tribunal General que confirmaron la calificación del régimen fiscal español de amortización del fondo de comercio financiero (*goodwill*) como ayuda de Estado incompatible con el mercado interior

En 2007, a raíz de diferentes preguntas escritas planteadas por miembros del Parlamento Europeo y de una denuncia de una empresa privada, la Comisión decidió incoar un procedimiento de investigación formal sobre la compatibilidad con las disposiciones del Tratado FUE en materia de ayudas de Estado de la legislación fiscal española relativa a la amortización del fondo de comercio financiero (*goodwill*) en caso de adquisición por parte de sociedades residentes de participaciones en otras empresas.

En virtud de una medida fiscal introducida en 2001 en la ley española del impuesto sobre sociedades («medida fiscal controvertida»), el fondo de comercio financiero resultante de una adquisición por parte de una sociedad residente de participaciones por un porcentaje de, al menos, el 5 % en una sociedad extranjera puede deducirse, en forma de amortización, de la base imponible del impuesto sobre sociedades que deba pagar la empresa residente, siempre que posea esta participación de manera ininterrumpida durante al menos un año. Por el contrario, las adquisiciones de participaciones llevadas a cabo por empresas que tributan en España en otras empresas residentes solo dan lugar a la amortización del fondo de comercio financiero cuando se produce una combinación de empresas.

Mediante sus Decisiones de 28 de octubre de 2009¹ y de 12 de enero de 2011² («Decisiones controvertidas»), la Comisión declaró que la medida fiscal controvertida constituía un régimen de ayudas incompatible con el mercado interior e instó a España a recuperar las ayudas concedidas.

El Tribunal General, ante el que presentaron recursos de anulación diferentes empresas establecidas en España,³ anuló dichas Decisiones mediante sus sentencias de 7 de noviembre de 2014,⁴ al considerar que la Comisión no había demostrado que la medida

¹ Decisión 2011/5/CE de la Comisión, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), aplicada por España (DO 2011, L 7, p. 48)

² Decisión 2011/282/UE 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 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España (DO 2011, L 135, p. 1). Esta Decisión fue objeto de dos correcciones de errores publicadas en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el 3 de marzo y el 26 de noviembre de 2011.

³ En particular, Autogrill España, S. A. (actualmente World Duty Free Group, S. A.), Banco Santander, S. A., y Santusa Holding, S. L.

⁴ Sentencias de 7 de noviembre de 2014, *Autogrill España/Comisión*, [T-219/10](#), y *Banco Santander y Santusa/Comisión*, [T-399/11](#) (véase el [CP n.º145/14](#)).

fiscal controvertida tuviera carácter selectivo, el cual representa uno de los criterios necesarios y acumulativos que permiten calificar como ayuda de Estado una medida nacional.

Pronunciándose sobre los recursos de casación interpuestos por la Comisión, **el Tribunal de Justicia anuló las citadas sentencias porque, fundamentalmente, se basaban en un concepto erróneo del requisito del carácter selectivo de una ventaja y devolvió los asuntos al Tribunal General.**⁵ Tras la devolución de los asuntos, **este último confirmó el carácter selectivo de la medida fiscal controvertida y desestimó los recursos de anulación presentados contra las Decisiones controvertidas.**⁶

Llamado a pronunciarse sobre los recursos de casación interpuestos a su vez por las empresas recurrentes y por el Reino de España («recurrentes»), el Tribunal de Justicia, constituido en Gran Sala, ha desestimado esos recursos y ha precisado su jurisprudencia en materia de selectividad de medidas fiscales.

Apreciación del Tribunal de Justicia

En primer lugar, el Tribunal de Justicia rechaza los motivos de inadmisibilidad propuestos por la Comisión, según la cual algunas de las alegaciones formuladas por las recurrentes en sus recursos de casación no habían sido planteadas ante el Tribunal General.

A este respecto, el Tribunal de Justicia recuerda que no puede considerarse que los motivos y alegaciones derivados de la propia sentencia recurrida y mediante los que se pretenda criticar los fundamentos jurídicos de esta modifiquen el objeto del litigio planteado ante el Tribunal General. Así pues, son admisibles las alegaciones mediante las que las recurrentes cuestionan las consecuencias extraídas de la solución jurídica dada por el Tribunal General a los motivos que fueron objeto de debate ante él.

Por lo que se refiere a la selectividad de la medida fiscal controvertida, el Tribunal de Justicia precisa, a continuación, que **la mera circunstancia de que dicha medida tenga carácter general, por cuanto puede beneficiar a priori a todas las empresas sujetas al impuesto sobre sociedades, en función de que lleven o no a cabo determinadas operaciones, no excluye que esta pueda ser selectiva.** En efecto, como ya se ha declarado, el requisito de selectividad se cumple cuando la Comisión consigue demostrar que tal medida supone una excepción al régimen fiscal normal aplicable en el Estado miembro en cuestión, introduciendo así, por sus efectos concretos, un trato diferenciado entre operadores que se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen normal, en una situación fáctica y jurídica comparable.

Para poder calificar una medida fiscal nacional como selectiva, la Comisión debe seguir un método de tres etapas. En primer lugar, debe **identificar el régimen fiscal común o normal aplicable** en el Estado miembro. A continuación, debe **demostrar que la medida fiscal controvertida supone una excepción a este sistema de referencia** al introducir diferenciaciones entre empresas que se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen fiscal común o normal, en una situación fáctica y jurídica comparable. Por último, debe **comprobar si la diferenciación introducida está justificada** porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que la medida se enmarca.

A la vista de estas consideraciones, en los asuntos **C-51/19 P y C-64/19 P, C-52/19 P, C-53/19 P y C-65/19 P, C-54/19 P y C-55/19 P**, el Tribunal de Justicia examina la imputación de las recurrentes basada en un **supuesto error cometido por el Tribunal General al determinar el sistema de referencia.**

⁵ Sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/World Duty Free Group y otros*, [C-20/15 P](#) y [C-21/15 P](#) (véase el [CP n.º 139/16](#)).

⁶ Sentencias de 15 de noviembre de 2018, *Banco Santander/Comisión*, [T-227/10](#); *Sigma Alimentos Exterior/Comisión*, [T-239/11](#), *Axa Mediterranean/Comisión*, [T-405/11](#), *Prosegur Compañía de Seguridad/Comisión*, [T-406/11](#), *World Duty Free Group/Comisión*, [T-219/10 RENV](#), y *Banco Santander y Santusa/Comisión*, [T-399/11 RENV](#) (véase el [CP n.º 175/18](#)).

En este contexto, el Tribunal de Justicia señala que la determinación del sistema de referencia ha de ser el resultado de un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud del Derecho nacional. Por consiguiente, cuando la medida fiscal controvertida no pueda dissociarse del conjunto del sistema general tributario del Estado miembro de que se trate, deberá hacerse referencia a dicho sistema. Por el contrario, cuando resulte que tal medida puede dissociarse claramente de dicho sistema general, no puede excluirse que el marco de referencia que deba tenerse en cuenta sea más restringido que ese sistema general, o incluso que se identifique con la propia medida, cuando esta se presente como una norma dotada de una lógica jurídica autónoma. Asimismo, al determinar el sistema de referencia, la Comisión debe tomar en consideración las características constitutivas del impuesto, tal como han quedado definidas por el Estado miembro de que se trate. Por el contrario, no procede, en esta primera etapa del examen del carácter selectivo, tomar en consideración los objetivos perseguidos por el legislador al adoptar la medida examinada.

En estos asuntos, el Tribunal de Justicia considera, en primer lugar, que **de las Decisiones controvertidas se desprende claramente que el sistema de referencia utilizado por la Comisión está constituido por las disposiciones generales del régimen del impuesto sobre sociedades que regulan el fondo de comercio en general.**

A continuación, rechaza la alegación de las recurrentes según la cual, para determinar el sistema de referencia, el Tribunal General se basó en la técnica legislativa utilizada por el legislador nacional para adoptar la medida fiscal controvertida, esto es, la introducción de una excepción a la regla general.

A este respecto, el Tribunal de Justicia señala que el recurso por parte del legislador nacional a una técnica legislativa determinada, como la introducción de una excepción a la regla general, no basta para definir el marco de referencia pertinente a efectos del análisis del requisito de selectividad. No obstante, el hecho de que la medida tenga ese carácter de excepción puede resultar pertinente cuando de ello se deriva, como sucede en los asuntos de que se trata, que se distingan dos categorías de operadores que, a priori, son objeto de un trato diferenciado, esto es, los que están comprendidos dentro de la medida de excepción y los que siguen incluidos en el régimen fiscal común. Por este motivo, **el Tribunal General acertó al tomar en cuenta, entre otras consideraciones, el carácter excepcional de la medida fiscal controvertida a efectos del examen de su carácter selectivo.**

En el marco del **asunto C-50/19 P**, el Tribunal de Justicia confirma, además, que **una medida nacional puede ser selectiva incluso en el supuesto de que la ventaja que prevé no dependa de las características específicas de la empresa beneficiaria, sino de la operación que esta decida o no realizar.** Así, una medida puede considerarse selectiva aunque no identifique ex ante una categoría particular de beneficiarios y aunque todas las empresas establecidas en el territorio del Estado miembro de que se trate, con independencia de su tamaño, forma jurídica, sector de actividad u otras características que les sean propias, puedan acceder potencialmente a la ventaja prevista por dicha medida siempre que efectúen un determinado tipo de inversión. **Por lo tanto, una constatación de la selectividad de una medida no resulta necesariamente del hecho de que a determinadas empresas les resulte imposible beneficiarse de la ventaja establecida por esa medida a causa de sus características propias, pero sí puede resultar de la mera constatación de que existe una operación que, pese a ser comparable a la operación de la que depende la obtención de la ventaja en cuestión, no da derecho a obtenerla, de modo que resultan favorecidas únicamente las empresas que deciden llevar a cabo esta operación.**

Por último, el Tribunal de Justicia observa que, **en todos estos asuntos**, al identificar, en la segunda etapa del análisis de la selectividad, el mantenimiento de una cierta coherencia entre el tratamiento fiscal y el tratamiento contable del fondo de comercio como objetivo del sistema de referencia, **el Tribunal General** sustituyó la motivación de las Decisiones controvertidas por la suya propia y, por ello, **incurrió en un error de Derecho.**

Sin embargo, este error no puede dar lugar a la anulación de las sentencias recurridas cuando sus fallos resulten justificados con arreglo a otros fundamentos de Derecho. A este respecto, el Tribunal de Justicia señala que el Tribunal General se refirió acertadamente a su jurisprudencia según la cual el examen de comparabilidad que ha de efectuarse en el marco de la segunda etapa del análisis de la selectividad debe realizarse a la luz del objetivo del sistema de referencia y no del de la medida controvertida. **De este modo, el Tribunal General apreció fundadamente que las empresas que adquieren participaciones en sociedades no residentes se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por el tratamiento fiscal del fondo de comercio, en una situación jurídica y fáctica comparable a la de las empresas que adquieren participaciones en sociedades residentes.** A este respecto, las recurrentes no han logrado demostrar, más concretamente, que las empresas que adquieren participaciones en sociedades no residentes se encuentran en una situación jurídica y fáctica diferente y, por lo tanto, no comparable con la de las empresas que adquieren participaciones en España.

NOTA: Contra las sentencias y autos del Tribunal General puede interponerse un recurso de casación, limitado a las cuestiones de Derecho, ante el Tribunal de Justicia. En principio, el recurso de casación no tiene efecto suspensivo. Cuando el recurso de casación sea admisible y fundado, el Tribunal de Justicia anulará la resolución del Tribunal General. En el caso de que el asunto esté listo para ser juzgado, el Tribunal de Justicia podrá resolver él mismo definitivamente el litigio. En caso contrario, el Tribunal de Justicia devolverá el asunto al Tribunal General, que estará vinculado por la resolución adoptada en casación por el Tribunal de Justicia.

Documento no oficial, destinado a los medios de comunicación y que no vincula al Tribunal de Justicia.

El texto íntegro de las sentencias en los asuntos [C-50/19 P](#), en los asuntos acumulados [C-51/19 P y C-64/19 P](#), en el asunto [C-52/19 P](#), en los asuntos acumulados [C-53/19 P y C-65/19 P](#) y en los asuntos [C-54/19 P y C-55/19 P](#) se publica en el sitio CURIA el día de su pronunciamiento.

Contactos con la prensa: Cristina López Roca ☎ (+352) 4303 3667.

Las imágenes del pronunciamiento de la sentencia se encuentran disponibles en «[Europe by Satellite](#)» ☎ (+32) 2 2964106.