

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088549

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 2 de febrero de 2023

Sala 5.^a

Asunto n.º C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P

SUMARIO:

Ayudas de Estado. IS. Regímenes especiales. Determinados contratos de arrendamiento financiero. Sistema español de arrendamiento fiscal (SEAF). Carácter selectivo de la medida. En 2006, la Comisión Europea recibió varias denuncias acerca de la aplicación del «sistema español de arrendamiento fiscal» a determinados acuerdos de arrendamiento financiero, en la medida en que permitía que las empresas navieras obtuvieran un descuento de entre un 20 % y un 30 % en el precio de compra de buques construidos por astilleros españoles. Según la Comisión, constituía una ayuda estatal que revestía la forma de ventaja fiscal selectiva parcialmente incompatible con el mercado interior. La STGUE de 17 de diciembre de 2015, España y otros/Comisión, asuntos T-515/13 y T-719/13 (acumulados) el Tribunal resolvió que la ventaja percibida por los inversores de las AIE no tenía carácter selectivo y que la motivación de esta Decisión acerca de los criterios de distorsión de la competencia y de la afectación de los intercambios era insuficiente, pero esta sentencia anulada por la STJUE de 25 de julio de 2018, en el asunto C-128/16 P (NFJ070933)]. La STGUE de 23 de septiembre de 2020, en los asuntos T-515/13 RENV y T-719/13 RENV (acumulados) (NFJ078806) que desestimó los recursos contra la Decisión 2014/200/UE que se recurre ahora estimó que la Decisión impugnada no incurrió en error alguno al ordenar la recuperación de los inversores de la totalidad de la ayuda, a pesar de que hubieran transferido una parte de la ayuda a otros operadores económicos, ya que estos últimos no fueron considerados beneficiarios de la misma y que fueron los inversores quienes disfrutaron efectivamente de la ayuda, ya que la normativa aplicable no les imponía el deber de transferir a terceros una parte de la ayuda. En consecuencia, no cabe calificar la orden de recuperación de sanción para los inversores o de medida que crea una distorsión de la competencia en beneficio de los competidores de aquellos. El TJUE resuelve que la sentencia recurrida está motivada de forma suficiente en Derecho en lo que respecta al carácter selectivo del SEAF, pero no sucede lo mismo por lo que se refiere a la recuperación de la ayuda en cuestión, pues en la medida en que la Decisión de la Comisión imponía la recuperación de la totalidad de la ayuda en cuestión de los inversores, a pesar de que una gran parte de la ayuda así concedida se transfería sistemáticamente a las empresas navieras, el Tribunal General se limitó a señalar que en la Decisión controvertida se identificaba a los inversores como únicos beneficiarios de la ayuda y que esta pretensión no constituía el objeto del litigio. El TJUE anula la sentencia recurrida en tanto en cuanto, mediante la misma, el Tribunal General desestimó los recursos por cuanto tenían por objeto la anulación de la Decisión controvertida en la medida en que designa a las AIE y sus inversores como únicos beneficiarios de la ayuda contemplada en dicha Decisión y en la medida en que ordena al Reino de España que recupere íntegramente el importe de la ayuda contemplada en esa misma Decisión de los inversores de las AIE (arts. 1 y 4.1), y se desestiman los recursos de casación en todo lo demás [Vid., STGUE de 23 de septiembre de 2020, en los asuntos T-515/13 RENV y T-719/13 RENV (acumulados) (NFJ078806) que se anula]

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 107, 256 y 296.

Decisión 2014/200/UE de la Comisión [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], considerandos 8 y 9, 15 a 20.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 48 y 115.

RD 1777/2004 (Rgto IS), arts. 49 y 50.3.

PONENTE:

Don I. Jarukaitis.

En los asuntos acumulados C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P,

que tienen por objeto tres recursos de casación interpuestos, con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el 1 de diciembre y el 3 de diciembre de 2020,

Reino de España, representado por las Sras. S. Centeno Huerta y A. Gavela Llopis y los Sres. I. Herranz Elizalde y S. Jiménez García, en calidad de agentes,

parte recurrente en el asunto C-649/20 P,

Lico Leasing, S. A., con domicilio social en Madrid,

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reversión, S. A., con domicilio social en Madrid,

representadas por los Sres. J. M. Rodríguez Cárcamo y M. A. Sánchez, abogados,

partes recurrentes en el asunto C-658/20 P,

Caixabank, S. A., con domicilio social en Barcelona,

Asociación Española de Banca, con domicilio social en Madrid,

Unicaja Banco, S. A., con domicilio social en Málaga,

Liberbank, S. A., con domicilio social en Madrid,

Banco de Sabadell, S. A., con domicilio social en Sabadell (Barcelona),

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S. A., con domicilio social en Bilbao (Bizkaia),

Banco Santander, S. A., con domicilio social en Santander (Cantabria),

Santander Investment, S. A., con domicilio social en Boadilla del Monte (Madrid),

Naviera Séneca, A. I. E., con domicilio social en Las Palmas de Gran Canaria (Las Palmas),

Industria de Diseño Textil, S. A. (Inditex), con domicilio social en Arteixo (A Coruña),

Naviera Nebulosa de Omega, A. I. E., con domicilio social en Las Palmas de Gran Canaria,

Abanca Corporación Bancaria, S. A., con domicilio social en Betanzos (A Coruña),

Ibercaja Banco, S. A., con domicilio social en Zaragoza,

Naviera Bósforo, A. I. E., con domicilio social en Las Palmas de Gran Canaria,

Joyería Tous, S. A., con domicilio social en Lleida,

Corporación Alimentaria Guissona, S. A., con domicilio social en Guissona (Lleida),

Naviera Muriola, A. I. E., con domicilio social en Madrid,

Poal Investments XXI, S. L., con domicilio social en San Sebastián de los Reyes (Madrid),

Poal Investments XXII, S. L., con domicilio social en San Sebastián de los Reyes,

Naviera Cabo Vilaboia C-1658, A. I. E., con domicilio social en Madrid,

Naviera Cabo Domaio C-1659, A. I. E., con domicilio social en Madrid,

Caamaño Sistemas Metálicos, S. L., con domicilio social en Culleredo (A Coruña),

Blumaq, S. A., con domicilio social en La Vall d'Uixó (Castellón),

Grupo Ibérica de Congelados, S. A., con domicilio social en Vigo (Pontevedra),

RNB, S. L., con domicilio social en La Pobla de Vallbona (Valencia),

Inversiones Antaviana, S. L., con domicilio social en Paterna (Valencia),

Banco de Albacete, S. A., con domicilio social en Boadilla del Monte (Madrid),

Bodegas Muga, S. L., con domicilio social en Haro (La Rioja),

Aluminios Cortizo, S. A. U., con domicilio social en Padrón (A Coruña),

representadas por los Sres. E. Abad Valdenebro, J. L. Buendía Sierra, R. Calvo Salinero y A. Lamadrid de Pablo, abogados,

partes recurrentes en el asunto C-662/20 P,

apoyadas por

Decal España, S. A., con domicilio social en Barcelona, representada por el Sr. M. J. Silva Sánchez, abogado,

parte coadyuvante en el asunto C-662/20 P,

en los que la otra parte en el procedimiento es:

Comisión Europea, representada por los Sres. J. Carpi Badía, V. Di Bucci y É. Gippini Fournier y la

Sra. P. Němečková, en calidad de agentes,

parte demandada en primera instancia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis (Ponente) y Z. Csehi, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de junio de 2022;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de septiembre de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1. Mediante sus recursos de casación, el Reino de España, Lico Leasing, S. A., y Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, S. A. (en lo sucesivo, «PYMAR»), así como Caixabank, S. A., Asociación Española de Banca, Unicaja Banco, S. A., Liberbank, S. A., Banco de Sabadell, S. A., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S. A., Banco Santander, S. A., Santander Investment, S. A., Naviera Séneca, A. I. E., Industria de Diseño Textil, S. A. (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega, A. I. E., Abanca Corporación Bancaria, S. A., Ibercaja Banco, S. A., Naviera Bósforo, A. I. E., Joyería Tous, S. A., Corporación Alimentaria Guissona, S. A., Naviera Muriola, A. I. E., Poal Investments XXI, S. L., Poal Investments XXII, S. L., Naviera Cabo Vilaboa C-1658, A. I. E., Naviera Cabo Domaio C-1659, A. I. E., Caamaño Sistemas Metálicos, S. L., Blumaq, S. A., Grupo Ibérica de Congelados, S. A., RNB, S. L., Inversiones Antaviana, S. L., Banco de Albacete, S. A., Bodegas Muga, S. L., y Aluminios Cortizo, S. A. U. (en lo sucesivo, conjuntamente, «Caixabank y otros») solicitan la anulación de la sentencia de 23 de septiembre de 2020, España y otros/Comisión (T-515/13 RENV y T-719/13 RENV, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2020:434), en la que el Tribunal General desestimó los recursos de anulación interpuestos por el Reino de España, Lico Leasing y PYMAR contra la Decisión 2014/200/UE 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 (DO 2014, L 114, p. 1; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

I. Antecedentes del litigio

2. A raíz de denuncias formuladas contra el sistema español de arrendamiento fiscal aplicado a determinados acuerdos de arrendamiento financiero para la adquisición de buques (en lo sucesivo, «SEAF»), que permitía que las empresas navieras adquirieran buques construidos por astilleros españoles con un descuento de entre el 20 % y el 30 %, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal establecido en el artículo 108 TFUE, apartado 2, mediante la Decisión C(2011) 4494 final, de 29 de junio de 2011 (DO 2011, C 276, p. 5).

3. En dicho procedimiento, la Comisión estimó que el SEAF se había utilizado, hasta la fecha de adopción de esta Decisión, para transacciones consistentes en la construcción de buques por parte de los astilleros y la adquisición de estos por empresas navieras, así como en la financiación de estas transacciones por medio de una estructura jurídica y financiera *ad hoc* organizada por un banco. El SEAF implicaba, para cada encargo de un buque, una empresa naviera, un astillero, un banco, una sociedad de arrendamiento financiero y una agrupación de interés económico (AIE) constituida por el banco y diversos inversores que adquirirían participaciones en dicha AIE. La sociedad de arrendamiento financiero daba en arrendamiento el buque a la AIE desde el inicio de su construcción y la AIE se lo arrendaba después a la empresa naviera mediante un contrato de fletamento a casco desnudo. Dicha AIE se comprometía a comprar el buque al final del contrato de arrendamiento financiero y la empresa naviera a comprarlo al final del contrato de fletamento a casco desnudo. Según la Decisión controvertida, se trataba de un montaje fiscal destinado a generar ventajas fiscales en favor de inversores agrupados en una AIE «fiscalmente transparente» para trasladar parte de estas ventajas a una empresa naviera en forma de un descuento sobre el precio del mismo buque.

4. La Comisión observó que las operaciones del SEAF combinaban cinco medidas reguladas en diferentes disposiciones 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 (BOE n.º 61, de 11 de marzo de 2004, p. 10951), y del Real Decreto

1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE n.º 189, de 6 de agosto de 2004, p. 37072). Estas cinco medidas consistían en la amortización acelerada de activos arrendados prevista en el artículo 115, apartado 6, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, «amortización anticipada»); en la aplicación discrecional de la amortización anticipada resultante de los artículos 48, apartado 4, y 115, apartado 11, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y del artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades; en las disposiciones relativas a las AIE; en el régimen de tributación por tonelaje establecido en los artículos 124 a 128 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en las disposiciones del artículo 50, apartado 3, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

5. En virtud del artículo 115, apartado 6, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la amortización anticipada daba comienzo en la fecha en la que el activo arrendado se ponía en condiciones de funcionamiento, es decir, no antes de que dicho activo fuese entregado al arrendatario y este comenzase a usarlo. No obstante, con arreglo al artículo 115, apartado 11, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el Ministerio de Economía y Hacienda podía, previa solicitud formal del arrendatario, establecer una fecha anterior para el inicio de la correspondiente amortización. El artículo 115, apartado 11, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades imponía dos requisitos de carácter general para la amortización anticipada. Los requisitos específicos aplicables a las AIE figuraban en el artículo 48, apartado 4, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El procedimiento de autorización establecido en el artículo 115, apartado 11, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se detallaba en el artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

6. El régimen de tributación por tonelaje fue autorizado en 2002 como ayuda estatal compatible con el mercado interior en virtud de las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo de 5 de julio de 1997 (DO 1997, C 205, p. 5), modificadas por la Comunicación de la Comisión C(2004) 43 (DO 2004, C 13, p. 3) (en lo sucesivo, «Directrices marítimas»), por la Decisión C(2002) 582 final de la Comisión, de 27 de febrero de 2002, relativa a la ayuda de Estado N 736/2001 — España — Régimen de tributación de las entidades navieras en función del tonelaje (DO 2004, C 38, p. 4; en lo sucesivo, «Decisión de la Comisión de 27 de febrero de 2002, relativa a la tributación por tonelaje»). En este régimen, las empresas inscritas en alguno de los registros de empresas navieras y que han obtenido una autorización al efecto de la autoridad tributaria se someten a un gravamen, no en función de sus beneficios y pérdidas, sino en función del tonelaje. La legislación española permite a las AIE acceder a uno de estos registros, aunque no sean empresas navieras.

7. El artículo 125, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establecía un procedimiento especial para los buques que ya estaban en poder de la empresa en el momento en que esta pasaba al régimen de tributación por tonelaje y para los buques usados adquiridos cuando la empresa disfrutaba ya de ese régimen. Así pues, con la aplicación normal de dicho régimen, las posibles plusvalías tributaban al pasar al régimen de tributación por tonelaje y se suponía que la tributación de las plusvalías, aunque aplazada, tenía lugar cuando el buque se vendía o desguazaba. No obstante, como excepción a esta disposición, el artículo 50, apartado 3, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establecía que, cuando los buques se adquirieran mediante una opción de compra en el contexto de un contrato de arrendamiento previamente aprobado por las autoridades tributarias, se consideraban buques nuevos y no usados en el sentido del artículo 125, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sin tener en cuenta el hecho de que estaban ya amortizados, de modo que las posibles plusvalías no estaban gravadas. Esta excepción, que no fue notificada a la Comisión, 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, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es decir, en relación con buques recién construidos y arrendados, adquiridos mediante operaciones al amparo del SEAF y, con una única excepción, procedentes de astilleros españoles.

8. Mediante la aplicación de todas estas medidas, la AIE conseguía las ventajas fiscales en dos fases. En una primera fase, se aplicaba una amortización anticipada y acelerada del buque arrendado en el marco del régimen normal del impuesto sobre sociedades, que generaba grandes pérdidas para la AIE, las cuales, en virtud de la transparencia fiscal de estas, podían deducirse de los ingresos propios de los inversores en proporción a su participación en la AIE. Mientras que, en condiciones normales, esta amortización anticipada y acelerada se compensa posteriormente mediante el aumento de los impuestos que deben pagarse cuando el buque se encuentre amortizado por completo o cuando el buque se vende generando una plusvalía, el ahorro fiscal resultante de la transferencia de las pérdidas iniciales a los inversores se conservaba, en una segunda fase, gracias a que la AIE pasaba al régimen de tributación por tonelaje, que permitía la exención total de los beneficios procedentes de la venta del buque a la empresa naviera.

9. Si bien reconoce que el SEAF debía considerarse un «sistema», la Comisión también analizó todas las medidas en cuestión individualmente. Mediante la Decisión controvertida, determinó que, entre estas medidas, las resultantes del artículo 115, apartado 11, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades relativas a la amortización anticipada, de la aplicación del régimen de tributación por tonelaje a empresas, buques o actividades no elegibles, y del artículo 50, apartado 3, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades constituían una ayuda estatal a las AIE y a sus inversores, ejecutada ilegalmente por España desde el 1 de enero de 2002 en violación del artículo 108 TFUE, apartado 3. La Comisión declaró que las medidas fiscales controvertidas eran incompatibles con el mercado interior, salvo en la medida en que la ayuda correspondiera a una remuneración conforme con el mercado correspondiente a la intermediación de inversores financieros y se canalizara hacia empresas de transporte marítimo que pudieran acogerse a las Directrices marítimas. Decidió que el Reino de España debía poner fin a la aplicación de este régimen de ayudas en tanto en cuanto fuera incompatible con el mercado interior y que debía recuperar la ayuda incompatible de los inversores de las AIE que se hubieran beneficiado de ella, sin que esos beneficiarios tuvieran la posibilidad de transferir la carga de la recuperación de esta ayuda a otras personas.

10. No obstante, la Comisión dispuso que no se procedería a la recuperación de la ayuda concedida como parte de operaciones de financiación respecto de las cuales las autoridades nacionales competentes se hubieran comprometido a conceder el beneficio de las medidas mediante un acto jurídicamente vinculante adoptado antes del 30 de abril de 2007, fecha de publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de su Decisión 2007/256/CE, 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 — Ayuda estatal C-46/2004 (ex NN 65/2004) (DO 2007, L 112, p. 41; en lo sucesivo, «Decisión sobre las AIE fiscales francesas»).

II. Procedimiento anterior a los recursos de casación y sentencia recurrida

11. Mediante escritos presentados en la Secretaría del Tribunal General el 25 de septiembre y el 30 de diciembre de 2013, el Reino de España, por una parte, y Lico Leasing y PYMAR, por otra, interpusieron un recurso de anulación de la Decisión controvertida. Los dos asuntos fueron acumulados a efectos de la sentencia.

12. Mediante sentencia de 17 de diciembre de 2015, España y otros/Comisión (T-515/13 y T-719/13, EU:T:2015:1004), el Tribunal General anuló la Decisión controvertida.

13. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 29 de febrero de 2016, la Comisión interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia del Tribunal General. En el marco de ese recurso de casación, mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/España y otros C-128/16 P, no publicado, EU:C:2016:1007), se admitió la intervención de Bankia, S. A., posteriormente absorbida por Caixabank, y de otras 33 entidades como coadyuvantes en apoyo de las pretensiones de Lico Leasing y de PYMAR.

14. Mediante sentencia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros (C-128/16 P, EU:C:2018:591), el Tribunal de Justicia anuló la citada sentencia del Tribunal General, devolvió los asuntos a este, reservó la decisión sobre las costas y declaró que los coadyuvantes en casación debían cargar con sus propias costas.

15. A raíz de esa devolución, el Tribunal General, mediante la sentencia recurrida, desestimó los recursos. En esa sentencia, el Tribunal General desestimó el motivo de los recurrentes basado en una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, y relativo al carácter selectivo del SEAF al apreciar, fundamentalmente, que la existencia de una facultad discrecional amplia de la Administración tributaria para autorizar la amortización anticipada bastaba para considerar que el SEAF, tomado en su conjunto, tenía carácter selectivo. El Tribunal General desestimó igualmente los motivos basados en un defecto de motivación de la Decisión controvertida, en la vulneración del principio de igualdad de trato, y en la vulneración de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica y de los principios aplicables a la recuperación de la ayuda. Por lo que se refiere a esta última, el Tribunal General consideró que la Comisión no había incurrido en error de Derecho al ordenar la recuperación de la totalidad de la ayuda en cuestión de los inversores, pese a que una parte de la correspondiente ventaja hubiera sido transferida a terceros.

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes

16. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 2 de agosto de 2021, se admitió la intervención de Decal España, S. A., en apoyo de las pretensiones de Caixabank y otros en el asunto C-662/20 P.

17. Oídas las partes y el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió acumular los asuntos C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P a efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia, conforme al artículo 54 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

18. Mediante sus recursos de casación, el Reino de España, Lico Leasing y PYMAR, así como CaixaBank y otros, apoyados por Decal España, solicitan al Tribunal de Justicia que anule la sentencia recurrida, anule la Decisión controvertida y condene en costas a la Comisión.

19. La Comisión solicita que se declare la inadmisibilidad del recurso de casación en el asunto C-662/20 P y, subsidiariamente, que se desestime por infundado, y que se desestimen los recursos de casación en los asuntos C-649/20 P y C-658/20 P. Además, solicita que se condene en costas al Reino de España, a Lico Leasing, a PYMAR, a CaixaBank y otros y a Decal España.

IV. Sobre los recursos de casación

A. Admisibilidad del recurso de casación en el asunto C-662/20 P

20. Mientras que CaixaBank y otros alegan que el Tribunal General los admitió acertadamente a intervenir en el procedimiento posterior a la devolución y que, en consecuencia, es admisible su recurso de casación, la Comisión estima que, además de no haber demostrado de qué modo la sentencia recurrida los afecta directamente, no son «partes coadyuvantes», en el sentido del artículo 56, párrafo segundo, segunda frase, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y no están legitimados para presentar el recurso de casación, ya que no tienen la condición de partes coadyuvantes en el asunto T-719/13 RENV.

21. Por consiguiente, a juicio de la Comisión, en el apartado 65 de la sentencia recurrida, el Tribunal General infringió el artículo 217 de su Reglamento de Procedimiento y, consecuentemente, incurrió en un error de Derecho al reconocerles la condición de coadyuvantes, pese a que nunca habían solicitado intervenir ante ese Tribunal y que dicho artículo circunscribe inequívocamente las partes facultadas para presentar observaciones en el marco del procedimiento posterior a la devolución de un asunto por el Tribunal de Justicia a aquellas que tienen la condición de «partes en el procedimiento ante el Tribunal General».

22. A este respecto, el Tribunal General estimó, en el apartado 65 de la sentencia recurrida, que, dado que el Tribunal de Justicia había devuelto los asuntos al Tribunal General para que este analizara determinados motivos que suscitaban cuestiones jurídicas que presentan interés para Bankia y otras 32 entidades y para Aluminios Cortizo, en aras de la buena administración de la justicia debía admitirse la intervención como partes coadyuvantes en el procedimiento posterior a la devolución de las partes que tuvieron esta condición ante el Tribunal de Justicia para garantizar la correcta sustanciación del asunto que pendía ante el Tribunal General y para facilitar la continuidad del debate contencioso. El Tribunal General desestimó la alegación de la Comisión basada en la infracción del artículo 217, apartado 1, de su Reglamento de Procedimiento al estimar que la redacción de esta disposición no se oponía necesariamente a ello, ya que no define «las partes en el procedimiento ante el Tribunal General» y no excluye que las partes coadyuvantes ante el Tribunal de Justicia puedan adquirir por este motivo tal condición en el contexto de una devolución.

23. Al pronunciarse en este sentido, el Tribunal General no incurrió en error de Derecho. En efecto, como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 124 del auto de 1 de agosto de 2022, Soudal y Esko-Graphics/Magnetrol y Comisión [C-74/22 P (I) EU:C:2022:632], procede considerar que el artículo 40 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el respeto de los derechos procesales garantizados a los coadyuvantes por el Reglamento de Procedimiento del Tribunal General y el principio de buena administración de la justicia obligan, en el marco de una articulación coherente de los procedimientos ante el Tribunal de Justicia y ante el Tribunal General, a que un coadyuvante en casación goce de pleno derecho de la condición de coadyuvante ante el Tribunal General cuando se devuelva un asunto a este órgano jurisdiccional tras la anulación por el Tribunal de Justicia de una resolución del Tribunal General.

24. De ello se deduce que, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, CaixaBank y otros tenían la condición de partes coadyuvantes ante el Tribunal General y pueden, en virtud del artículo 56, párrafo segundo, segunda frase, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, interponer un recurso de casación contra la sentencia recurrida si esta les afecta directamente.

25. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que debe considerarse que una parte demandante que puede verse obligada a devolver un importe para dar ejecución a una sentencia del Tribunal General resulta directamente afectada por dicha sentencia (sentencia de 26 de octubre de 2016, DEI y Comisión/Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, apartado 24 y jurisprudencia citada).

26. Pues bien, es pacífico que, para ejecutar la sentencia recurrida, que desestimó los recursos interpuestos por las partes recurrentes ante el Tribunal General solicitando la anulación de la Decisión controvertida, Caixabank y otros pueden verse obligados a devolver las ayudas que recibieron, a las que se refiere dicha Decisión. Por consiguiente, debe considerarse que esa sentencia afecta directamente a Caixabank y otros. En consecuencia, su recurso de casación es admisible.

B. Motivos relativos al carácter selectivo del SEAF

27. Mediante el segundo motivo del recurso de casación en el asunto C-649/20 P y el primer motivo de los recursos de casación en los asuntos C-658/20 P y C-662/20 P, el Reino de España, Lico Leasing y PYMAR así como Caixabank y otros, apoyados por Decal España, reprochan al Tribunal General haber infringido el artículo 107 TFUE, apartado 1, en lo que respecta al carácter selectivo del SEAF.

1. Sobre la admisibilidad

28. La Comisión sostiene que estos motivos son inadmisibles en la medida en que amplían el marco del litigio. Así, afirma que el Reino de España, Lico Leasing y PYMAR no alegaron en sus recursos ningún motivo relacionado con el carácter selectivo del SEAF y, en particular, no alegaron ante el Tribunal General que la Decisión controvertida adoleciera de un error de Derecho debido a que la Comisión no examinó su carácter selectivo mediante el método de análisis en tres fases expuesto en los apartados 83 y 97 de la sentencia recurrida, consistente, a efectos de apreciar si una medida fiscal nacional tiene carácter selectivo, en identificar el régimen tributario común, en determinar si la medida en cuestión presenta carácter selectivo comprobando si supone una excepción a ese régimen tributario común, en cuanto introduce diferenciaciones entre operadores económicos que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, y en examinar si el Estado miembro ha demostrado que esa medida está justificada por la naturaleza o la estructura del sistema en que se inscribe (en lo sucesivo, «método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda»).

29. Según reiterada jurisprudencia, la competencia del Tribunal de Justicia cuando examina un recurso de casación se limita a la apreciación jurídica de la solución dada a los motivos y las alegaciones debatidos ante los jueces que conocieron del asunto en primera instancia. Por lo tanto, una parte no puede invocar por primera vez ante el Tribunal de Justicia un motivo que no haya invocado ante el Tribunal General, ya que ello equivaldría a permitirle plantear al Tribunal de Justicia, cuya competencia en materia de recurso de casación es limitada, un litigio más extenso que aquel del que conoció el Tribunal General (sentencia de 6 de octubre de 2021, Sigma Alimentos Exterior/Comisión, C-50/19 P, EU:C:2021:792, apartado 38 y jurisprudencia citada).

30. No obstante, un recurrente puede interponer un recurso de casación invocando, ante el Tribunal de Justicia, motivos y alegaciones derivados de la propia sentencia recurrida y mediante los que se pretenda criticar los fundamentos jurídicos de esta (sentencia de 6 de octubre de 2021, Sigma Alimentos Exterior/Comisión, C-50/19 P, EU:C:2021:792, apartado 39 y jurisprudencia citada).

31. En el caso de autos, los recurrentes alegan que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al desestimar el motivo basado en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, relativo al carácter selectivo del SEAF, descartando la aplicación del método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda. Así pues, en la medida en que el segundo motivo de casación en el asunto C-649/20 P y el primer motivo de casación en los asuntos C-658/20 P y C-662/20 P ponen en entredicho las consecuencias jurídicas que el Tribunal General extrajo del pronunciamiento que ese mismo Tribunal hizo en relación con un motivo debatido ante él, no puede considerarse que estos motivos de casación modifiquen el objeto del litigio planteado ante el Tribunal General.

32. Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de dichos motivos de casación segundo y primero.

2. Sobre el fondo

33. Mediante sus motivos, los recurrentes reprochan al Tribunal General no haber aplicado el método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda; haber considerado, incurriendo en errores de Derecho, que el SEAF era selectivo por el hecho de que la Administración tributaria disponía de una facultad discrecional para autorizar la amortización anticipada; haber cometido un error de Derecho al no comparar las situaciones de las empresas a las que se concede el beneficio del SEAF y de las que están excluidas de él, y haber examinado el carácter selectivo del SEAF en relación con una sola de las medidas que lo conformaban, y no en su conjunto.

a) Sobre la alegación relativa a la no aplicación del método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda

1) Alegaciones de las partes

34. Los recurrentes reprochan al Tribunal General no haber aplicado el método de análisis en tres fases exigido por el Tribunal de Justicia para apreciar el carácter selectivo de una ayuda, omitiendo identificar el régimen tributario común, apreciar si el SEAF tenía carácter selectivo mediante la comprobación de si suponía una excepción a ese régimen tributario común en cuanto introducía diferenciaciones entre operadores económicos que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable, y examinar si el Estado miembro había demostrado que este estaba justificado por la naturaleza o la estructura del sistema en el que se inscribía.

35. A este respecto, en el marco de su primer motivo de casación, el Reino de España estima que el Tribunal General no se atuvo a lo resuelto por el Tribunal de Justicia en el apartado 71 de la sentencia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros (C-128/16 P, EU:C:2018:591).

36. Caixabank y otros sostienen que, tras constatar que la Comisión no había aplicado el método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda en la Decisión controvertida, el Tribunal General no extrajo las consecuencias jurídicas que de ello se deducían al desnaturalizar el considerando 156 de esa Decisión. Así, según afirman, el Tribunal General señaló en el apartado 87 de la sentencia recurrida que la Comisión había basado el carácter selectivo del SEAF en dos razonamientos alternativos: por una parte, la existencia de una facultad discrecional de la Administración tributaria y, por otra parte, el carácter sectorial del SEAF, mientras que, en realidad, la Comisión había presentado estos dos elementos no como dos razonamientos alternativos, sino como partes inseparables de un único y mismo razonamiento. Por lo tanto, al sustituir la motivación de dicha Decisión por la suya propia, el Tribunal General incurrió en un error de Derecho.

37. La Comisión considera infundada esta alegación.

2) Apreciación del Tribunal de Justicia

38. Es preciso observar, en primer lugar, que en el apartado 46 de la sentencia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros (C-128/16 P, EU:C:2018:591), el Tribunal de Justicia declaró que, al no reconocer a las AIE la condición de beneficiarias de las medidas fiscales en cuestión por entender que estas entidades eran «fiscalmente transparentes», el Tribunal General incurrió en un error de Derecho.

39. En el apartado 58 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que las consideraciones que llevaron al Tribunal General a censurar la apreciación de la Comisión se basaban en la premisa errónea de que solo los inversores, y no las AIE, podían considerarse beneficiarios de las ventajas derivadas de las medidas fiscales controvertidas. El Tribunal de Justicia señaló que, por lo tanto, el Tribunal General había incurrido en un error de Derecho al no examinar si el sistema de autorización de la amortización anticipada otorgaba a la Administración tributaria una facultad discrecional que favorecía a las actividades ejercidas por las AIE que participaban en el SEAF o tenía por efecto favorecer tales actividades.

40. Asimismo, en el apartado 67 de la sentencia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros (C-128/16 P, EU:C:2018:591), el Tribunal de Justicia señaló, en respuesta a un motivo invocado por la Comisión, que la apreciación del Tribunal General según la cual las ventajas obtenidas por los inversores que habían participado en las operaciones realizadas en el marco del SEAF no podían considerarse selectivas, puesto que dichas operaciones estaban abiertas, en las mismas condiciones, a cualquier empresa sin distinción se basaba en la misma premisa errónea. El Tribunal de Justicia añadió, en los apartados 68 a 71 de esa sentencia que, por lo demás, esta apreciación constituía, a la luz de la 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), un error de Derecho puesto que el Tribunal General no examinó si la

Comisión había demostrado que las medidas fiscales controvertidas introducían, por sus efectos concretos, un tratamiento diferenciado entre operadores, a pesar de que los operadores que se beneficiaban de las ventajas fiscales y quienes estaban excluidos se encontraban, en relación con el objetivo perseguido por dicho régimen fiscal, en una situación fáctica y jurídica comparable.

41. De los citados apartados de la sentencia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros (C-128/16 P, EU:C:2018:591), se desprende que el Tribunal de Justicia, en contra de lo sostenido por el Reino de España, no ordenó que se llevara a cabo en el presente caso un análisis en tres fases del carácter selectivo del SEAF y que, por el contrario, instó al Tribunal General a examinar si el procedimiento de autorización de la amortización anticipada confería a la Administración tributaria una facultad discrecional que le permitiera favorecer las actividades ejercidas por las AIE que participaban en el SEAF o que tuviera por efecto favorecer tales actividades.

42. Así pues, carece de fundamento la alegación del Reino de España según la cual, en la sentencia recurrida, el Tribunal General no se atuvo a lo resuelto por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros (C-128/16 P, EU:C:2018:591).

43. En segundo lugar, procede señalar que, en el apartado 87 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró que la Comisión no había llevado a cabo, al menos expresamente, en la Decisión controvertida, el análisis en tres fases del carácter selectivo del SEAF, pero que, en el considerando 156 de esta Decisión, había indicado que el SEAF, tomado en su conjunto, tenía carácter selectivo debido, por una parte, a las facultades discrecionales de la Administración tributaria para autorizar la amortización anticipada sobre la base de requisitos imprecisos y, por otra parte, al hecho de que esa misma Administración solo autorizara operaciones del SEAF destinadas a financiar buques de navegación marítima. En el mismo apartado de esa sentencia, el Tribunal General señaló igualmente que, en la vista, la Comisión había alegado que la existencia de una facultad discrecional de la Administración tributaria para conceder su autorización bastaba por sí misma para conferir carácter selectivo al SEAF en su conjunto.

44. Si bien, en dicho apartado de la sentencia recurrida, el Tribunal General no reprodujo fielmente los términos del considerando 156 de la Decisión controvertida, en el que no figuran los términos «por una parte» y «por otra parte», que podrían sugerir que la apreciación del carácter selectivo del SEAF efectuada por la Comisión se basaba en dos razonamientos diferentes, no es menos cierto que, en dicho considerando, la Comisión afirmó que «la ventaja [era] selectiva porque estaba sujeta a las facultades discrecionales concedidas a la Administración tributaria por el procedimiento obligatorio de autorización y [por] la imprecisión del texto de las condiciones aplicables a dicha amortización» y que, «puesto que otras medidas aplicables únicamente a las actividades de transporte marítimo elegibles en virtud de las Directrices marítimas [...] depend[ían] de esa autorización previa, todo el SEAF [era] selectivo». La Comisión añadió que «por consiguiente, la Administración tributaria solo autoriz[aba] operaciones del SEAF destinadas a financiar buques de navegación marítima (selectividad sectorial)».

45. De ello se deduce que, si bien es cierto que la Comisión mencionó la existencia de una selectividad sectorial, esa institución se basó, en la Decisión controvertida, en la existencia de una facultad discrecional de la Administración tributaria para considerar que el SEAF era selectivo en su conjunto. Por consiguiente, en contra de lo sostenido por Caixabank y otros, el Tribunal General no desnaturalizó dicha Decisión ni substituyó la motivación de esta por la suya propia.

46. En tercer lugar, procede recordar que, por lo que respecta al requisito relativo al carácter selectivo de la ventaja, que conforma el concepto de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, que prohíbe las ayudas «[que favorecen] a determinadas empresas o producciones», de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la apreciación de este requisito requiere examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer «a determinadas empresas o producciones» en comparación con otras que se encuentren, en relación con el objetivo perseguido por tal régimen, en una situación fáctica y jurídica comparable (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartado 41 y jurisprudencia citada).

47. 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 (véase, en este sentido, la 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 55).

48. El método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda, invocado por los recurrentes, fue concebido, como ha indicado el Abogado General en el punto 47 de sus conclusiones, con el fin de poner de manifiesto la selectividad que ocultan las medidas fiscales ventajosas de las que, aparentemente, puede beneficiarse cualquier empresa. Por el contrario, ese método no resulta pertinente para examinar el carácter selectivo de una medida fiscal ventajosa cuya concesión depende de la facultad discrecional de la Administración tributaria y a la cual no cabe, por tanto, atribuir carácter general (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de junio de 1999, DM Transport, C-256/97, EU:C:1999:332, apartado 27).

49. De ello se deduce que carece de fundamento la tesis de Caixabank y otros según la cual el Tribunal General no extrajo las consecuencias jurídicas de su afirmación de que la Comisión no había aplicado, en la Decisión controvertida, el método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda, y que debe desestimarse la alegación relativa a tal omisión.

b) Sobre las alegaciones relativas a la facultad discrecional de la Administración tributaria, a la omisión de un examen del carácter comparable de las situaciones y a la omisión de un examen del carácter selectivo del SEAF en su conjunto

1) Alegaciones de las partes

50. Mediante estas alegaciones, que procede examinar conjuntamente, los recurrentes reprochan, en primer lugar, al Tribunal General haber considerado, en los apartados 88 a 100 de la sentencia recurrida, que la Administración tributaria disponía de una facultad discrecional para conceder la amortización anticipada. A juicio de los recurrentes, el razonamiento del Tribunal General es, a este respecto, erróneo y contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

51. Los recurrentes sostienen, en particular, que el Tribunal General incurrió en un error de Derecho al distinguir entre la «selectividad *de iure*» y la «selectividad *de facto*» y, de este modo, no haber analizado si, de hecho, el ejercicio de la facultad discrecional de la Administración había dado lugar efectivamente a un trato favorable injustificado a determinados operadores económicos respecto de otros que se encontraban en una situación comparable. Añaden que, en cualquier caso, el Tribunal General no identificó ninguna disposición normativa, ni tampoco ninguna práctica administrativa, que indicara que la medida en cuestión beneficiara específicamente a las AIE. Consideran, en definitiva, que la distinción entre una «selectividad *de iure*» y una «selectividad *de facto*» invierte la carga de la prueba, pues se libera a la Comisión de su obligación de acreditar que el régimen fiscal es selectivo por sus efectos.

52. Afirman además que el Tribunal General calificó erróneamente al SEAF de «selectivo» en atención a que la Administración tributaria estaba facultada para realizar una valoración de las solicitudes para acogerse a la amortización anticipada. Al proceder de este modo, el Tribunal General obvió el hecho de que la existencia de una facultad discrecional de la Administración tributaria no permite presumir que la medida en cuestión tenga carácter selectivo y confundió la discrecionalidad de una resolución de esta Administración con la valoración de la documentación aportada por los operadores económicos que esta debe realizar en el ejercicio de su potestad administrativa.

53. Según los recurrentes, el régimen de autorización de la amortización anticipada se basaba en criterios objetivos que no consentían a la Administración tributaria elegir a los beneficiarios y sí permitían evitar fraudes y abusos, lo cual constituye un objetivo propio e inherente del sistema fiscal en cuestión. A este respecto, sostienen que el Tribunal General consideró erróneamente, en el apartado 97 de la sentencia recurrida, que el artículo 49, apartado 6, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no garantizaba que la aplicación de ese precepto se circunscribiera exclusivamente a situaciones de lucha contra el fraude.

54. En segundo lugar, los recurrentes censuran al Tribunal General haber apreciado, en el apartado 101 de la sentencia recurrida, que el SEAF era selectivo en su conjunto, aunque solo examinó una de las medidas que lo componen y, por consiguiente, no analizó las demás medidas ni los efectos que producían conjuntamente.

55. En tercer lugar, el Reino de España y Caixabank y otros estiman que el Tribunal General incurrió, en el apartado 100 de la sentencia recurrida, en un error de Derecho al no comparar las situaciones fácticas y jurídicas de las empresas a las que se había concedido el beneficio del SEAF y las de las empresas excluidas del mismo.

56. La Comisión considera infundadas estas alegaciones.

2) Apreciación del Tribunal de Justicia

57. Procede señalar que el Tribunal General recordó acertadamente, en el apartado 88 de la sentencia recurrida, que la existencia de un sistema de autorización no implica por sí misma una medida selectiva y que así sucede cuando la facultad de apreciación de la autoridad competente esté limitada a comprobar los requisitos establecidos al servicio de un objetivo fiscal identificable y los criterios que deba aplicar dicha autoridad sean inherentes a la naturaleza del régimen fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, apartados 23 y 24). También recordó con buen criterio que, por el contrario, si las autoridades competentes disponen de una facultad discrecional amplia para determinar los beneficiarios y los requisitos de la medida concedida, deberá considerarse que el ejercicio de dicha facultad favorece a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido, en una situación fáctica y jurídica comparable (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, apartado 27).

58. En los apartados 89 a 93 de la sentencia recurrida, el Tribunal General consideró, a la luz del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y del artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que, como había señalado la Comisión en la Decisión controvertida, el sistema de autorización en cuestión se asentaba sobre la obtención de una autorización previa, más que en una mera notificación, basada en criterios vagos que requerían una interpretación de la Administración tributaria, ya que esta no había publicado directrices, y que tales criterios no podían, por consiguiente, considerarse objetivos. Declaró que, en particular, del artículo 115, apartado 11, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades resultaba que la Administración tributaria podía determinar la fecha de inicio de la amortización tomando en consideración las «peculiaridades del período de contratación» o las «singularidades de su utilización económica», que constituían criterios vagos por naturaleza y cuya interpretación concedía un amplio margen discrecional a la Administración tributaria, tal como expuso la Comisión en el considerando 133 de la Decisión controvertida.

59. El Tribunal General declaró, en el apartado 94 de la sentencia recurrida, que el artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades también confería importantes facultades discrecionales a la Administración tributaria y le permitía, por una parte, solicitar la información y la documentación que estimara pertinente, incluyendo información acerca de las consecuencias positivas que se derivarían de los contratos de construcción naval para la economía y el empleo en España, sin conexión evidente con el cumplimiento de los criterios previstos en el artículo 115, apartado 11, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, por otra parte, aceptar o denegar la solicitud, así como fijar el inicio de la amortización en un momento distinto al propuesto por el sujeto pasivo, sin mayores precisiones.

60. En el apartado 97 de la sentencia recurrida, el Tribunal General señaló que, por esta razón, el tenor del artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no garantizaba que la aplicación de ese precepto se circunscribiera exclusivamente a situaciones de lucha contra el fraude.

61. En el apartado 100 de la sentencia recurrida, el Tribunal General concluyó que la existencia de aspectos discrecionales permitía dar a los beneficiarios un trato más favorable que el deparado a otros sujetos pasivos que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable; que, en particular, de esos aspectos discrecionales resultaba que era posible que otras AIE no hubieran podido acogerse a la amortización anticipada en las mismas condiciones, y que, debido a tales aspectos discrecionales, resultaba posible que otras empresas activas en otros sectores o que revestían otra forma, pero que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable, no hubieran podido beneficiarse necesariamente de esa amortización en las mismas condiciones. El Tribunal General consideró que, habida cuenta del carácter discrecional que revestían *de iure* las disposiciones examinadas, poco importaba que su aplicación hubiera sido o no discrecional *de facto*.

62. Por último, en el apartado 101 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró que, dado que una de las medidas —esto es, la autorización de la amortización anticipada, que permitía beneficiarse del SEAF en su conjunto— era selectiva, la Comisión no incurrió en error al considerar que el sistema fiscal en cuestión era selectivo en su conjunto.

63. A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que, contrariamente a lo que sostienen los recurrentes, el Tribunal General no estaba obligado, para apreciar si la facultad de la Administración tributaria de autorizar la amortización anticipada tenía carácter discrecional, a examinar si, de hecho, el ejercicio de dicha facultad

había dado lugar efectivamente a un trato favorable injustificado a determinados operadores económicos respecto de otros que se encontraban en una situación comparable. En efecto, en el caso de un régimen de ayudas, la Comisión está obligada, como señaló el Abogado General en el punto 68 de sus conclusiones, a proceder al examen de ese régimen tomando como punto de referencia el momento de la adopción del régimen de que se trate, mediante la realización de un examen *ex ante*. La Comisión debe únicamente demostrar que el régimen fiscal en cuestión puede favorecer a sus beneficiarios, comprobando que dicho régimen, considerado globalmente y habida cuenta de sus características propias, puede dar lugar, en el momento de su adopción, a una tributación menor que la resultante de la aplicación del régimen tributario general (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2021, Comisión/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, apartados 86 y 87).

64. Por consiguiente, el Tribunal General no incurrió en error de Derecho al considerar, en el apartado 100 de la sentencia recurrida, que, habida cuenta del carácter discrecional que revestían *de iure* las disposiciones nacionales examinadas, poco importaba que su aplicación hubiera sido o no discrecional *de facto*.

65. Debe recordarse, en segundo lugar, que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en lo que atañe al examen en el marco de un recurso de casación de las apreciaciones del Tribunal General por lo que respecta al Derecho nacional, el Tribunal de Justicia solo es competente para comprobar si existió una desnaturalización de este Derecho, la cual debe deducirse manifiestamente de los documentos que obran en autos, sin que sea necesario efectuar una nueva apreciación de los hechos y de las pruebas (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 2011, Edwin/OAMI, C-263/09 P, EU:C:2011:452, apartado 53; de 9 de noviembre de 2017, TV2/Danmark/Comisión, C-649/15 P, EU:C:2017:835, apartados 49 y 50, y de 20 de diciembre de 2017, Comunidad Autónoma de Galicia y Retegal/Comisión, C-70/16 P, EU:C:2017:1002, apartado 72).

66. Pues bien, los recurrentes no invocan tal desnaturalización del Derecho nacional. En particular, ni han sostenido ni han demostrado que el Tribunal General realizara apreciaciones manifiestamente contrarias al contenido de las disposiciones del Derecho nacional controvertidas ni que atribuyera a alguna de ellas un alcance que manifiestamente no le correspondía en relación con los demás elementos obrantes en autos (véase, por analogía, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartado 21).

67. De ello se deduce que deben declararse inadmisibles las alegaciones de los recurrentes dirigidas a demostrar que, contrariamente a lo que declaró el Tribunal General, el régimen de autorización de la amortización anticipada se basaba en criterios objetivos que no consentían a la Administración tributaria elegir a los beneficiarios, al igual que la afirmación de que el Tribunal General consideró erróneamente que el artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no permitía garantizar que su aplicación se circunscribiera a situaciones de lucha contra el fraude.

68. Por otra parte, de los apartados 57 y 63 de la presente sentencia se desprende que, para apreciar el carácter selectivo del SEAF, el Tribunal General no estaba obligado a analizar si la situación fáctica y jurídica de las empresas a las que se concedía el beneficio de esta medida y la de las empresas excluidas de la misma eran comparables, sino que debía valorar si dicha medida podía favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encontrasen en una situación fáctica y jurídica comparable, lo que es el caso cuando las autoridades competentes disponen de una facultad discrecional amplia para determinar los beneficiarios y los requisitos de dicha medida.

69. Por lo tanto, al haber declarado el Tribunal General, en el marco de su apreciación del Derecho nacional, que este Derecho confería a la Administración tributaria, por los motivos expuestos en síntesis en los anteriores apartados 58 y 59, un amplio margen de discreción para autorizar la amortización anticipada, no incurrió en error de Derecho cuando consideró, en el apartado 100 de la sentencia recurrida, que la existencia de aspectos discrecionales en dicho régimen podía favorecer a los beneficiarios respecto de otros sujetos pasivos que se encontrasen en una situación fáctica y jurídica comparable y cuando apreció que, por consiguiente, esta medida presentaba un carácter selectivo.

70. En tercer lugar, y por lo que se refiere a la cuestión de si el SEAF podía considerarse selectivo en su conjunto, procede recordar que, en la Decisión controvertida, tras haber examinado el carácter selectivo de cada una de las medidas que integraban el SEAF, la Comisión estimó, en el considerando 156 de dicha Decisión, que la ventaja conferida por el SEAF era selectiva porque estaba sujeta a las facultades discrecionales de la Administración tributaria en el marco del procedimiento de autorización previa de la

amortización anticipada y porque otras medidas que integraban el SEAF, a saber, el régimen de tributación por tonelaje y la no tributación de las plusvalías, dependían de la autorización previa de esa Administración.

71. Pues bien, por una parte, no consta que los recurrentes hayan negado ante el Tribunal General que el régimen de tributación por tonelaje y la no tributación de las plusvalías dependiesen de la autorización previa de la Administración tributaria para proceder a la amortización anticipada. Por otra parte, los recurrentes no alegan que el Tribunal General haya desnaturalizado el Derecho nacional al considerar que la autorización de la amortización anticipada permitía beneficiarse del SEAF en su conjunto.

72. Por consiguiente, el Tribunal General pudo concluir fundadamente que la Comisión no había cometido un error al considerar que la amortización anticipada confería carácter selectivo al SEAF en su conjunto.

73. De ello se deduce que procede desestimar por infundadas las alegaciones relativas a la facultad discrecional de la Administración tributaria, a la falta de examen de la comparabilidad de las situaciones y a la omisión de un examen del carácter selectivo del SEAF en su conjunto.

74. En consecuencia, procede desestimar por infundados el segundo motivo de casación en el asunto C-649/20 P y el primer motivo de casación en los asuntos C-658/20 P y C-662/20 P.

C. Motivos relativos a los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica

75. Mediante el tercer motivo del recurso de casación en el asunto C-649/20 P, los motivos segundo y tercero del recurso de casación en el asunto C-658/20 P y el segundo motivo de casación en el asunto C-662/20 P, invocados con carácter subsidiario y que procede examinar en segundo lugar, el Reino de España, Lico Leasing y PYMAR así como Caixabank y otros alegan que el Tribunal General incurrió en errores de Derecho en la aplicación de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

1. Alegaciones de las partes

76. El Reino de España censura al Tribunal General haber desnaturalizado su alegación de que la actuación de la Comisión contribuyó a hacer inestable el marco regulatorio en la medida en que había permitido a los operadores económicos pensar que el SEAF era compatible con el Derecho de la Unión, al llevar a cabo un análisis separado de estos dos principios que el Reino de España, sin embargo, había invocado en el marco de un motivo único. De este modo, sostiene que el Tribunal General analizó algunos de los elementos invocados a la luz del principio de protección de la confianza legítima y otros a la luz del principio de seguridad jurídica, en lugar de examinar el conjunto de estos elementos a la luz de estos dos principios, lo cual dio lugar a incoherencias en el razonamiento seguido en los apartados 163, 164, 168, 199 y 201 de la sentencia recurrida, en particular por lo que se refiere a la Decisión sobre las AIE fiscales francesas, al período transcurrido hasta el inicio del procedimiento de investigación, al régimen de tributación por tonelaje y a una carta de la Comisaria responsable de la Dirección General (DG) «Competencia» de 9 de marzo de 2009. Sostiene asimismo que las apreciaciones del Tribunal General sobre cada uno de estos puntos son erróneas.

77. Lico Leasing y PYMAR reprochan al Tribunal General haber desnaturalizado, en el apartado 174 de la sentencia recurrida, la carta de 9 de marzo de 2009 de la Comisaria responsable de la DG «Competencia». En particular, censuran al Tribunal General haber omitido la mención de dos párrafos de esta carta que, a su juicio, son esenciales para comprender su alcance.

78. Lico Leasing y PYMAR reprochan asimismo al Tribunal General haber calificado erróneamente, en los apartados 199 y 201 de la sentencia recurrida, determinados hechos al examinar el motivo relativo al principio de seguridad jurídica en lo que respecta a la Decisión sobre las AIE fiscales francesas y a la carta de la Comisaria responsable de la DG «Competencia» de 9 de marzo de 2009.

79. Caixabank y otros, apoyados por Decal España, sostienen que el Tribunal General incurrió en un error de Derecho al rechazar, en el apartado 166 de la sentencia recurrida, la alegación del Reino de España según la cual la recuperación de la ayuda ordenada en la Decisión controvertida vulneraba el principio de protección de la confianza legítima, habida cuenta de la Decisión de la Comisión de 27 de febrero de 2002, relativa a la tributación por tonelaje. Señalan que el motivo invocado por el Tribunal General, esto es, la naturaleza supuestamente financiera de las actividades de las AIE, contradice la calificación que de esas actividades hizo el Tribunal de Justicia en la sentencia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros (C-128/16 P, EU:C:2018:591). Asimismo, califican el razonamiento seguido por el Tribunal General de erróneo y, en

cualquier caso, insuficiente, ya que las AIE son empresas que ejercen una actividad económica en el sector naviero, habiendo reconocido la Comisión reiteradamente que el arrendamiento de buques a casco desnudo era una actividad marítima y aceptado su inclusión en diversos regímenes de tonelaje autorizados por ella.

80. La Comisión considera que algunas de las alegaciones formuladas por los recurrentes son inadmisibles y otras infundadas.

2. Apreciación del Tribunal de Justicia

81. Procede señalar, en primer lugar, que, como recordó el Tribunal General en el apartado 158 de la sentencia recurrida, tiene derecho a invocar el principio de protección de la confianza legítima todo justiciable al que una institución de la Unión Europea, al darle garantías concretas, le haya hecho concebir esperanzas fundadas. Constituyen garantías de ese tipo, con independencia de la forma en que se comuniquen, las informaciones concretas, incondicionales y concordantes (sentencia de 16 de diciembre de 2010, Kahla Thüringen Porzellan/Comisión, C-537/08 P, EU:C:2010:769, apartado 63). Por lo que se refiere al principio de seguridad jurídica, que constituye un principio general del Derecho de la Unión, este tiene como finalidad garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas derivadas del Derecho de la Unión y exige que todo acto de la administración que produzca efectos jurídicos sea claro y preciso para que los interesados puedan conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones y adoptar en consecuencia las medidas oportunas (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de junio de 2008, Intertanko y otros, C-308/06, EU:C:2008:312, apartado 69 y jurisprudencia citada).

82. Como el Tribunal General recordó, fundamentalmente, en los apartados 155, 156 y 193 de la sentencia recurrida, para oponerse a la recuperación de una ayuda de Estado que no se ha concedido de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, solo en circunstancias excepcionales puede invocarse la confianza legítima en la regularidad de tal ayuda de Estado o una vulneración del principio de seguridad jurídica (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de abril de 2008, Comisión/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, apartado 107, y de 13 de junio de 2013, HGA y otros/Comisión, C-630/11 P a C-633/11 P, EU:C:2013:387, apartado 134).

83. Dado que el principio de protección de la confianza legítima y el principio de seguridad jurídica son dos principios distintos, procede señalar que el Tribunal General podía examinar separadamente las alegaciones del Reino de España relativas a los mismos, aunque esta parte las presentara conjuntamente. Tal examen separado de las alegaciones invocadas no constituye en sí mismo una desnaturalización de estas y no es merecedor de censura si no conduce a que no se les dé respuesta. Ahora bien, el Reino de España, que considera que este examen separado provocó incoherencias en el razonamiento seguido para desestimar su motivo, no sostiene que el Tribunal General no respondiera a sus alegaciones.

84. En segundo lugar, por lo que respecta a las incoherencias en el razonamiento del Tribunal General invocadas por el Reino de España, procede recordar que, en el considerando 261 de la Decisión controvertida, la Comisión estimó que, en vista de la complejidad de las medidas fiscales de que se trata, no podía excluir que hubiera podido haber una inseguridad jurídica creada por la Decisión 2002/15/CE 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 2002, L 12, p. 33; en lo sucesivo, «Decisión Brittany Ferries»), en relación con la consideración del SEAF como ayuda, si bien tal inseguridad solo se mantuvo hasta la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, el 30 de abril de 2007, de la Decisión sobre las AIE fiscales francesas.

85. Para rechazar las alegaciones del Reino de España, de Lico Leasing y de PYMAR dirigidas a obtener la anulación de la orden de recuperación de la ayuda controvertida por el período que se extiende hasta la publicación de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, el 21 de septiembre de 2011, el Tribunal General, en los apartados de la sentencia recurrida contemplados por los recursos de casación y, para empezar, en el apartado 163 de dicha sentencia, señaló que no cabía considerar que la Decisión Brittany Ferries y la Decisión sobre las AIE fiscales francesas ofrecieran en ese caso garantías concretas, incondicionales y concordantes, ya que no mencionaban directa o indirectamente el SEAF.

86. En el apartado 164 de la sentencia recurrida, el Tribunal General desestimó la alegación basada en una solicitud de información de 21 de diciembre de 2001 dirigida por la Comisión a las autoridades españolas, porque esa solicitud y la eventual inacción posterior de la Comisión durante un cierto período de tiempo no constituyen garantías concretas, incondicionales y concordantes acerca de la legalidad del SEAF. Estimó que,

por una parte, en esa solicitud de información la Comisión se limitó a requerir información adicional acerca de la eventual existencia de un régimen de arrendamiento fiscal aplicable a los buques en España, a fin de poder examinarlo a la luz de las normas sobre ayudas de Estado y, por otra parte, la posterior inacción de la Comisión no podía constituir una garantía concreta, incondicional y concordante, habida cuenta del contenido de la respuesta de las autoridades españolas.

87. En el apartado 166 de la sentencia recurrida, el Tribunal General consideró que la Decisión de la Comisión, de 27 de febrero de 2002, relativa a la tributación por tonelaje, que había declarado la compatibilidad de ese régimen con el mercado interior, no podía haber generado confianza legítima, ya que tenía por objeto la explotación de buques propios o arrendados, y no las actividades financieras relativas al fletamento de buques a casco desnudo.

88. En el apartado 168 de la sentencia recurrida, el Tribunal General señaló que la Decisión 2005/122/CE de la Comisión, de 30 de junio de 2004, relativa a la ayuda estatal que los Países Bajos tenían previsto ejecutar en favor de cuatro astilleros en el marco de seis contratos de construcción naval (DO 2005, L 39, p. 48), no contenía garantías concretas, incondicionales y concordantes acerca de la legalidad del SEAF, ya que, fundamentalmente, por una parte, en esa Decisión la Comisión no afirmó de modo concreto, incondicional y concordante que, tras llevar a cabo un análisis completo y en profundidad, hubiese llegado a la conclusión de que el SEAF no constituía una ayuda de Estado y, por otra parte, el objeto de esa Decisión no era el SEAF, sino un régimen neerlandés.

89. En el apartado 169 de la sentencia recurrida, en relación con la carta de la Comisaria responsable de la DG «Competencia» de 9 de marzo de 2009, el Tribunal General observó que dicha carta había sido remitida en respuesta a la Ministra de Comercio e Industria del Reino de Noruega, quien, tras sugerir que el SEAF constituía un régimen de ayudas a los astilleros españoles, había solicitado información acerca de las acciones que la Comisión tenía previsto emprender a ese respecto. El Tribunal General señaló asimismo que, en su respuesta, la Comisaria había indicado que la Comisión había examinado la cuestión y que, dado que cabía recurrir a ese régimen para adquirir buques construidos por astilleros de otros Estados miembros sin discriminación, no contemplaba la adopción de medidas adicionales «en este momento». Sin embargo, en el apartado 174 de dicha sentencia, el Tribunal General consideró que esa carta no ofrecía garantías concretas, incondicionales y concordantes, ya que no afirmaba de ese modo que, tras llevar a cabo un análisis completo y en profundidad, la Comisión hubiera llegado a la conclusión de que el SEAF no constituía una ayuda de Estado.

90. En el apartado 199 de la sentencia recurrida, el Tribunal General apreció, por lo que se refiere a los efectos de la publicación de la Decisión sobre las AIE fiscales francesas en abril de 2007, que la Comisión pudo considerar sin incurrir en error que dicha Decisión había puesto fin a cualquier inseguridad jurídica, ya que hubiera debido inducir a un operador económico prudente y diligente a considerar que un régimen similar al SEAF podía constituir una ayuda de Estado. A este respecto, puso de relieve que de la Decisión sobre las AIE fiscales francesas resultaba que un sistema para la construcción de buques de navegación marítima y la puesta a disposición de los mismos en favor de empresas navieras, por intermediación de AIE y con la utilización de contratos de arrendamiento financiero, que generaba determinadas ventajas fiscales, podía constituir un régimen de ayudas de Estado. Añadió que, si bien era cierto que el régimen objeto de la Decisión sobre las AIE fiscales francesas y el SEAF no eran idénticos, no lo era menos que ningún elemento permitía demostrar que sus diferencias fueran más acentuadas que las que existían entre el SEAF y el régimen sobre el que trataba la Decisión Brittany Ferries, invocada por el Reino de España, Lico y PYMAR.

91. En los apartados 200, 201 y 203 a 205 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró que las circunstancias posteriores a la publicación de la Decisión sobre las AIE fiscales francesas invocadas por el Reino de España, Lico y PYMAR no obstaban a que esa publicación hubiera puesto fin a la situación de inseguridad jurídica. Estimó que la carta de la Comisaria responsable de la DG «Competencia» de 9 de marzo de 2009 no pudo haber contribuido a crear o a mantener una situación de inseguridad jurídica y que, si bien la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal fue ciertamente publicada casi cuatro años y medio después de la Decisión sobre las AIE fiscales francesas, resultaba no obstante de la Decisión controvertida que la Comisión había remitido ocho solicitudes de información a las autoridades españolas durante ese período y que las medidas fiscales en cuestión eran complejas, de forma que no cabía imputar a la Comisión haber estado inactiva y que esta situación era diferente de la que dio lugar a la sentencia de 24 de noviembre de 1987, RSV/Comisión (223/85, EU:C:1987:502).

92. Es preciso señalar que no hay incoherencias entre estas diversas apreciaciones del Tribunal General. En particular, contrariamente a lo que sostiene el Reino de España, no existe ninguna contradicción entre la

afirmación de que no cabía considerar que la Decisión Brittany Ferries y la Decisión sobre las AIE fiscales francesas ofrecieran garantías concretas, incondicionales y concordantes en cuanto a la compatibilidad del SEAF con el Derecho de la Unión y el reconocimiento de que existía inseguridad jurídica antes de la adopción de esta segunda Decisión. Por consiguiente, las alegaciones del Reino de España relativas a estas supuestas incoherencias carecen de fundamento.

93. En tercer lugar, por lo que se refiere a los errores que, según el Reino de España, cometió el Tribunal General por lo que respecta a la Decisión sobre las AIE fiscales francesas, al período transcurrido hasta el inicio del procedimiento de investigación, al régimen de tributación por tonelaje y a la carta de la Comisaria responsable de la DG «Competencia» de 9 de marzo de 2009, procede, en primer término, rechazar la alegación de que el Tribunal General incurrió en un error de Derecho al considerar que la Decisión sobre las AIE fiscales francesas había generado una situación de certidumbre o de seguridad jurídica, siendo así que el principio de seguridad jurídica exige la existencia de un marco regulatorio objetivamente claro y estable.

94. En efecto, basta observar que el Tribunal General no declaró que la Decisión sobre las AIE fiscales francesas hubiera creado certidumbre acerca del hecho de que el SEAF constituía una ayuda de Estado, sino que la Comisión pudo considerar sin incurrir en error que dicha Decisión había puesto fin a cualquier inseguridad jurídica, ya que hubiera debido inducir a un operador económico prudente y diligente a considerar que un régimen similar al SEAF podía constituir una ayuda de Estado. Pues bien, al realizar esta apreciación, el Tribunal General no incurrió en error de Derecho.

95. En segundo término, en relación con la alegación del Reino de España de que el Tribunal General incurrió en error al no tomar adecuadamente en consideración el largo período de tiempo transcurrido hasta la incoación del procedimiento de investigación formal, cabe señalar que esta alegación pretende cuestionar apreciaciones de hecho que escapan al control del Tribunal de Justicia en el marco del examen de un recurso de casación, de modo que los argumentos que sustentan esta alegación son inadmisibles.

96. En tercer término, por lo que respecta a la alegación del Reino de España basada en la supuesta falta de consideración por parte del Tribunal General, como elemento generador de confianza legítima, de la Decisión de la Comisión de 27 de febrero de 2002, relativa a la tributación por tonelaje, procede recordar que dicha institución consideró, en el considerando 245 de la Decisión controvertida, que la Decisión de la Comisión de 27 de febrero de 2002, relativa a la tributación por tonelaje, no podía crear 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 tributación por tonelaje, ya que esa Decisión dejaba claro que el régimen de tributación por tonelaje debía aplicarse exclusivamente a los buques elegibles y en relación con las actividades de transporte marítimo elegibles. El Tribunal General confirmó en el apartado 166 de la sentencia recurrida esta apreciación de la Comisión acerca del régimen de tributación por tonelaje. El Reino de España se limita a afirmar, sin exponer alegaciones que lo demuestren, que la Decisión de la Comisión de 27 de febrero de 2002, relativa a la tributación por tonelaje, no excluyó la explotación de buques en régimen de fletamento a casco desnudo. Por consiguiente, debe desestimarse la alegación del Reino de España.

97. Por lo que se refiere a la alegación del Reino de España en el sentido de que, incluso si la Comisión estuviera en lo cierto y se tratase de una aplicación abusiva del régimen de tributación por tonelaje, el Tribunal General hubiera debido admitir que cualquier operador podría haber estimado que esta aplicación abusiva de un régimen de ayudas autorizado por la Comisión no conllevaba la obligación de recuperación, es preciso señalar que esta alegación no fue invocada ante el Tribunal General y que, por consiguiente, no puede reprocharse a este último no haber fundado la existencia de una confianza legítima de los operadores económicos afectados en la supuesta aplicación abusiva del régimen de tributación por tonelaje.

98. En cuarto término, y en relación con la alegación del Reino de España de que el Tribunal General realizó una apreciación errónea de la carta de la Comisaria responsable de la DG «Competencia» de 9 de marzo de 2009 al limitarse a analizar sus aspectos formales, debe recordarse que, conforme al artículo 256 TFUE, apartado 1, párrafo segundo, y al artículo 58, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el recurso de casación se limita a las cuestiones de Derecho. El Tribunal General es el único competente para comprobar los hechos pertinentes y valorar las pruebas que se aportan a los autos. La apreciación de tales hechos y pruebas no constituye, por lo tanto, salvo en caso de desnaturalización, una cuestión de Derecho sometida, como tal, al examen del Tribunal de Justicia en el marco de un recurso de casación (sentencia de 16 de julio de 2020, ACTC/EUIPO, C-714/18 P, EU:C:2020:573, apartado 67 y jurisprudencia citada). Dado que el Reino de España ni ha sostenido ni ha demostrado que el Tribunal General desnaturalizara esta carta, sus alegaciones acerca de la misma son inadmisibles.

99. Por lo que se refiere, en cuarto lugar, a la alegación de Lico Leasing y de PYMAR basada en la desnaturalización de esa carta, debe recordarse que un motivo basado en una desnaturalización de los elementos de prueba aportados ante el Tribunal General solo puede acogerse si la desnaturalización alegada se deduce manifiestamente de los documentos que obran en autos, sin que sea necesario efectuar una nueva apreciación de los hechos y de las pruebas (sentencia de 2 de marzo de 2021, Comisión/Italia y otros, C-425/19 P, EU:C:2021:154, apartado 52 y jurisprudencia citada).

100. Pues bien, aunque es cierto que el Tribunal General no reprodujo textualmente, en el apartado 174 de la sentencia recurrida, los dos párrafos de la carta de la Comisaria responsable de la DG «Competencia» de 9 de marzo de 2009 mencionados por Lico Leasing y PYMAR, no se deduce manifiestamente, tras la lectura íntegra de esta carta, que el Tribunal General la desnaturalizara de ningún modo al afirmar en ese apartado de la sentencia recurrida que dicha carta se limitaba a indicar que no parecía que el SEAF estableciera una discriminación en contra de los astilleros de otros Estados miembros y añadía que no se contemplaba la adopción de medidas adicionales «en este momento». Por lo tanto, esta alegación de Lico Leasing y de PYMAR carece de fundamento.

101. En cuanto a las alegaciones de Lico Leasing y de PYMAR, basadas en un error en la calificación de determinados hechos al examinar el motivo relativo al principio de seguridad jurídica en lo que respecta a la Decisión sobre las AIE fiscales francesas y a la carta de la Comisaria responsable de la DG «Competencia» de 9 de marzo de 2009, resulta que estas alegaciones tienen por objeto, en realidad, que se efectúe una nueva apreciación de los hechos y de las pruebas, lo cual no forma parte del control ejercido por el Tribunal de Justicia en el marco del examen de un recurso de casación. Por tanto, tales alegaciones son inadmisibles.

102. Por lo que respecta, en quinto lugar, a las alegaciones de Caixabank y otros, apoyados por Decal España, basadas en que el Tribunal General incurrió en un error de Derecho al rechazar la alegación del Reino de España según la cual la recuperación de la ayuda ordenada en la Decisión controvertida vulneraba el principio de protección de la confianza legítima, habida cuenta de la Decisión de la Comisión de 27 de febrero de 2002, relativa a la tributación por tonelaje, es preciso observar que el Tribunal General incurrió, ciertamente, en un error en el apartado 166 de la sentencia recurrida al señalar que esta última Decisión tenía por objeto «la explotación de buques propios o arrendados, y no las actividades financieras relativas al fletamento de buques a casco desnudo, como sucede en el presente asunto». En efecto, como el Tribunal de Justicia indicó en el apartado 42 de la sentencia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros (C-128/16 P, EU:C:2018:591), se desprendía de la descripción del SEAF que las AIE ejercían la actividad de adquisición de buques mediante contratos de arrendamiento, especialmente con vistas a su fletamento a casco desnudo y su posterior reventa, de lo cual resulta que no ejercían únicamente actividades financieras.

103. Sin embargo, este error carece de incidencia en la apreciación del Tribunal General según la cual la Decisión de la Comisión de 27 de febrero de 2002, relativa a la tributación sobre el tonelaje, no había generado una confianza legítima, ya que, para fundamentar esta apreciación, el Tribunal General se refirió al considerando 245 de la Decisión controvertida, según el cual se desprendía claramente de esta Decisión que el régimen de tributación por tonelaje debía aplicarse exclusivamente a los buques elegibles y en relación con las actividades de transporte marítimo elegibles, esto es, a las entidades navieras inscritas en alguno de los registros de empresas navieras contemplados en la legislación española, cuya actividad comprendiese la explotación de buques propios o arrendados, de modo que las AIE quedaban excluidas del mismo porque sus actividades consisten exclusivamente en fletar un único buque en régimen de fletamento a casco desnudo.

104. Esta apreciación tampoco queda desvirtuada por la alegación de que las AIE ejercían una actividad en el sector naviero, alegación que no se formuló ante el Tribunal General y que, en cualquier caso, no se ha desarrollado en absoluto, de modo que resulta manifiestamente infundada. Tampoco queda desvirtuada por el hecho de que la Comisión haya reconocido en diferentes ocasiones, en otras decisiones, que el fletamiento de buques a casco desnudo constituía una actividad de ese tipo, ya que, en cualquier caso, debe apreciarse a la luz del artículo 107 TFUE, apartado 3, letra c), y no de la práctica anterior o de otras decisiones de la Comisión, si una ayuda cumple o no los requisitos de aplicación que esa disposición prevé (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de mayo de 2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, apartado 21, y de 22 de septiembre de 2020, Austria/Comisión, C-594/18 P, EU:C:2020:742, apartado 25 y jurisprudencia citada).

105. De ello se deduce que procede desestimar por infundadas las alegaciones de Caixabank y otros.

106. Por consiguiente, procede desestimar el tercer motivo del recurso de casación en el asunto C-649/20 P y los motivos segundo y tercero del recurso de casación en el asunto C-658/20 P, por ser en parte inadmisibles y en parte infundados, y desestimar por infundado el segundo motivo de casación en el asunto C-662/20 P.

D. Motivo formulado por el Reino de España, basado en un defecto de motivación de la sentencia recurrida en lo que respecta al carácter selectivo del SEAF y a la recuperación de la correspondiente ayuda

1. Alegaciones de las partes

107. Mediante su primer motivo de casación, que procede examinar en tercer lugar, el Reino de España reprocha al Tribunal General no haber motivado suficientemente la sentencia recurrida en lo que respecta al análisis del carácter selectivo del SEAF y de la recuperación de la ayuda controvertida, lo que vulneró el derecho de defensa reconocido en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

108. Por lo que respecta, en primer lugar, al carácter selectivo del SEAF, el Reino de España sostiene, en primer término, que el Tribunal General no explicó la razón por la que no era necesario aplicar el método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda y se limitó a dar por buena la afirmación de la Comisión de que el sistema en su conjunto tenía carácter selectivo en atención a las facultades discrecionales de la Administración tributaria para autorizar la amortización anticipada y al hecho de que dicha Administración solo autorizaba operaciones destinadas a financiar buques.

109. Seguidamente, considera que el Tribunal General incumplió su deber de motivación al afirmar que la Decisión controvertida estaba motivada de modo suficiente en Derecho, a pesar de que dicha Decisión contenía un cúmulo de contradicciones y omisiones.

110. Por último, según el Reino de España, el Tribunal General incumplió su deber de motivación acerca de la cuestión de si todas las medidas que integran el SEAF debían considerarse un sistema unitario y analizarse en su conjunto o por separado exigiendo que todas ellas fuesen selectivas al afirmar, en el apartado 101 de la sentencia recurrida, que, dado que una de las medidas que permitían beneficiarse del SEAF era selectiva, el sistema era selectivo en su conjunto.

111. En segundo lugar y por lo que se refiere a la recuperación de la ayuda controvertida, el Reino de España afirma que el Tribunal General incumplió su deber de motivación, ya que se limitó a reproducir el contenido de la Decisión controvertida sin ninguna justificación. Además, se contradijo al abandonar su visión de conjunto del SEAF como un todo para concentrarse en una sola parte de sus participantes, esto es, los inversores, para exigir que se recuperase la ayuda de ellos y sin tener en cuenta a los demás beneficiarios de las medidas que integran el SEAF.

112. La Comisión estima que la sentencia recurrida está suficientemente motivada y que, por ello, este motivo carece de fundamento.

2. Apreciación del Tribunal de Justicia

113. Procede recordar que la obligación de motivación que incumbe al Tribunal General en virtud del artículo 296 TFUE, párrafo segundo, y del artículo 36 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea le exige dar a conocer de manera clara e inequívoca el razonamiento que ha seguido, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la decisión adoptada y el Tribunal de Justicia ejercer su control jurisdiccional (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de mayo de 2022, Comisión/Missir Mamachi di Lusignano, C-54/20 P, EU:C:2022:349, apartado 70 y jurisprudencia citada). Esta obligación no impone al Tribunal General el deber de exponer exhaustivamente y uno por uno todos los razonamientos articulados por las partes del litigio. Así pues, la motivación puede ser implícita, siempre que permita a los interesados conocer las razones en las que se basó el Tribunal General y al Tribunal de Justicia disponer de los elementos suficientes para ejercer su control en el marco de un recurso de casación (sentencia de 14 de septiembre de 2016, Trafilerie Meridionali/Comisión, C-519/15 P, EU:C:2016:682, apartado 41).

114. En el presente asunto y por lo que respecta, en primer lugar, al carácter selectivo del SEAF, de los apartados 87 a 101 de la sentencia recurrida, cuyo contenido se expone en los apartados 43 y 57 a 62 de la presente sentencia, resulta que el Tribunal General puso suficientemente de manifiesto las razones por las que consideró, por una parte, que el SEAF presentaba un carácter selectivo debido a la facultad discrecional

de la Administración tributaria de autorizar la amortización anticipada, de lo que resulta que, implícita pero inequívocamente, admitió que el método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda no era necesario y, por otra parte, que el carácter selectivo de la amortización anticipada confería carácter selectivo al SEAF en su conjunto.

115. En cuanto a la alegación de que el Tribunal General incumplió su obligación de motivación al afirmar que la Decisión controvertida estaba suficientemente motivada conforme a Derecho, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, del artículo 256 TFUE, apartado 1, párrafo segundo, del artículo 58, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de los artículos 168, apartado 1, letra d), y 169, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia se desprende que un recurso de casación debe indicar de manera precisa los elementos impugnados de la sentencia cuya anulación se solicita, así como los fundamentos jurídicos que apoyan de manera específica esta pretensión. En concreto, el artículo 169, apartado 2, de dicho Reglamento dispone que, en los motivos y fundamentos jurídicos invocados, deberán identificarse con precisión los extremos de los fundamentos de Derecho de la resolución del Tribunal General que se impugnan (sentencia de 20 de septiembre de 2016, Mallis y otros/Comisión y BCE, C-105/15 P a C-109/15 P, EU:C:2016:702, apartados 33 y 34). Ahora bien, el Reino de España no indica los extremos de la sentencia recurrida a los que se refiere esta alegación, lo que determina que tal alegación sea demasiado imprecisa para recibir una respuesta y, por lo tanto, sea inadmisibile.

116. De lo anterior resulta que las alegaciones del Reino de España basadas en un defecto de motivación de la sentencia recurrida en lo que respecta al carácter selectivo del SEAF son, en parte, inadmisibles y, en parte, infundadas.

117. Por lo que respecta, en segundo lugar, a la recuperación de la ayuda controvertida, el Tribunal General, para responder al motivo invocado por Lico Leasing y PYMAR, mediante el que estas impugnaban fundamentalmente, como se indica en el apartado 218 de la sentencia recurrida, la Decisión controvertida en cuanto ordenaba la recuperación de la totalidad de dicha ayuda de los inversores, a pesar de que entre el 85 % y el 90 % de la ventaja fuera sistemáticamente transferido a las empresas navieras, declaró lo siguiente en el apartado 219 de esa sentencia:

«Dado que la Comisión ha concluido en el presente asunto que las empresas navieras no eran los beneficiarios de la ayuda, conclusión que no es objeto del presente litigio, ello tiene como consecuencia que la orden de recuperación se refiriera exclusiva e íntegramente a los inversores, únicos beneficiarios de la totalidad de la ayuda según la Decisión [controvertida] por efecto de la transparencia fiscal de las AIE. Así pues, siguiendo su propia lógica, la Decisión [controvertida] no incurrió en error alguno al ordenar la recuperación de los inversores de la totalidad de la ayuda, a pesar de que hubieran transferido una parte de la ayuda a otros operadores económicos, ya que estos últimos no fueron considerados beneficiarios de la misma. En efecto, con arreglo a la Decisión [controvertida], fueron los inversores quienes disfrutaron efectivamente de la ayuda, ya que la normativa aplicable no les imponía el deber de transferir a terceros una parte de la ayuda.»

118. Pues bien, al limitarse, por una parte, a apreciar que Lico Leasing y PYMAR no habían impugnado la designación de los beneficiarios efectuada en la Decisión controvertida y, por otra parte, a hacer una remisión a la lógica y al contenido de dicha Decisión, a pesar que se deducía del motivo alegado que dichas empresas —aun cuando no hubieran cuestionado la identidad de los beneficiarios— alegaban, implícita pero necesariamente, que no habían sido las únicas beneficiarias de la ayuda controvertida, ya que una gran parte de esta había sido transferida a las empresas navieras, el Tribunal General no dio respuesta a este motivo. Por consiguiente, el Tribunal General no se pronunció sobre el mismo, lo cual constituye un incumplimiento de la obligación de motivación [véase, en este sentido, la sentencia de 14 de julio de 2005, Acerinox/Comisión, C-57/02 P, EU:C:2005:453, apartado 36, y auto del Vicepresidente del Tribunal de Justicia de 17 de agosto de 2022, SJM Coordination Center/Magnetrol International y Comisión, C-4/22 P(I), EU:C:2022:626, apartado 19].

119. En consecuencia, procede estimar el motivo del Reino de España basado en un defecto de motivación de la sentencia recurrida en lo que respecta a la recuperación de la ayuda controvertida de sus beneficiarios, sin que sea necesario examinar los demás motivos y alegaciones de las partes referidos al mismo aspecto de la sentencia recurrida.

120. Por lo tanto, procede anular la sentencia recurrida en tanto en cuanto, mediante la misma, el Tribunal General desestimó los recursos por cuanto tenían por objeto la anulación del artículo 1 de la Decisión controvertida, en la medida en que designa a las AIE y sus inversores como únicos beneficiarios de la ayuda contemplada en dicha Decisión, y del artículo 4, apartado 1, de dicha Decisión, en la medida en que ordena al Reino de España que recupere íntegramente el importe de la ayuda contemplada en esa misma Decisión de los inversores de las AIE que se beneficiaron de ella.

121. Se desestiman los recursos de casación en todo lo demás.

V. Sobre los recursos ante el Tribunal General

122. Con arreglo al artículo 61, párrafo primero, segunda frase, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de anulación de la resolución del Tribunal General, el Tribunal de Justicia podrá resolver él mismo definitivamente el litigio, cuando su estado así lo permita.

123. En el presente asunto, habida cuenta, en particular, de la circunstancia de que los recursos de anulación interpuestos por los recurrentes que han sido objeto de los asuntos T-515/13, T-515/13 RENV, T-719/13 y T-719/13 RENV se basan en motivos que fueron objeto de debate contradictorio ante el Tribunal General y cuyo análisis no requiere la adopción de ninguna diligencia adicional de ordenación del procedimiento o de instrucción de los autos, el Tribunal de Justicia considera que el estado de la parte de esos recursos pendiente de examen tras la anulación parcial de la sentencia recurrida, relativa a la fundamentación de la obligación de recuperar de sus beneficiarios la ayuda en cuestión, determina que proceda resolver definitivamente el litigio (véase, por analogía, la sentencia de 2 de septiembre de 2021, NeXovation/Comisión, C-665/19 P, EU:C:2021:667, apartado 60 y jurisprudencia citada).

A.. Alegaciones de las partes

124. El Reino de España, mediante sus motivos segundo a cuarto, y Lico Leasing y PYMAR, mediante su segundo motivo, formulado con carácter subsidiario, alegan que, al ordenar la recuperación de la ayuda controvertida, la Comisión vulneró los principios de protección de la confianza legítima, de seguridad jurídica y de igualdad de trato.

125. Mediante su tercer motivo, también invocado con carácter subsidiario, Lico Leasing y PYMAR impugnan el método de cálculo de la ayuda que debe recuperarse definido por la Comisión en la Decisión controvertida, alegando, fundamentalmente, que este lleva a exigir a los inversores o a las AIE el reembolso de la totalidad de la ventaja fiscal sin tener en cuenta el hecho de que la mayor parte de esta ventaja se transfirió a las empresas navieras.

126. La Comisión considera infundados todos estos motivos y alegaciones. Por lo que respecta a la recuperación de la ayuda controvertida, alega, fundamentalmente, que los inversores miembros de las AIE son los únicos beneficiarios de la ayuda controvertida y que, en su calidad de contribuyentes, son los únicos interlocutores posibles del Reino de España para recuperar esa ayuda. En su opinión, el hecho de que esta ayuda haya podido tener repercusiones económicas para otras empresas no puede tomarse en consideración al determinar el importe de la ayuda recibida y que debe recuperarse.

B. Apreciación del Tribunal de Justicia

127. En primer lugar, por lo que respecta a los motivos y alegaciones formulados por el Reino de España, Lico Leasing y PYMAR, basados en la vulneración de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, procede desestimarlos por infundados por los motivos expuestos en los apartados 81 y 82 de la presente sentencia, así como por los expuestos en los apartados 163 a 169, 174 y 199 a 205 de la sentencia recurrida y recordados, en esencia, en los apartados 85 a 91 de la presente sentencia, que el Tribunal de Justicia hace suyos, con excepción del error señalado en el apartado 102 de esta última sentencia.

128. Asimismo, procede desestimar el motivo y las alegaciones del Reino de España, basados en la vulneración del principio de igualdad de trato, por los motivos expuestos en los apartados 139 a 145 de la sentencia recurrida, que el Tribunal de Justicia hace suyos, según los cuales, en esencia, por una parte, el Reino de España no explicó de manera detallada las razones por las que la situación examinada en la Decisión Brittany Ferries y la que fue objeto de la Decisión controvertida son comparables y dicho Estado miembro no puede hacer valer una práctica anterior de la Comisión y, por otra parte, la diferencia de trato alegada respecto de la Decisión sobre las AIE fiscales francesas, que ordenó la recuperación de la ayuda a

partir de la fecha de publicación de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, estaba objetivamente justificada por el hecho de que la incertidumbre derivada de la Decisión Brittany Ferries dejó de existir a partir de la adopción de la Decisión sobre las AIE fiscales francesas.

129. En segundo lugar, por lo que respecta al importe de la ayuda que debe recuperarse de los inversores, como se ha señalado en el apartado 118 de la presente sentencia, se deduce del tercer motivo formulado por Lico Leasing y PYMAR que, mediante el mismo, alegan, implícita pero necesariamente, que no fueron las únicas beneficiarias de la ayuda controvertida, ya que una gran parte de esta había sido transferida a las empresas navieras y que, de este modo, cuestionan la identificación de los beneficiarios de dicha ayuda efectuada por la Comisión.

130. A este respecto, es preciso recordar que la obligación del Estado miembro afectado de suprimir, mediante su recuperación, una ayuda que la Comisión considera incompatible con el mercado único, tiene por objeto, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, restablecer la situación anterior a la concesión de la ayuda. Dicho objetivo se logra una vez que las ayudas de que se trata, más, en su caso, los intereses de demora han sido devueltas por el beneficiario o, en otros términos, por las empresas que las han disfrutado efectivamente. A través de esta devolución, el beneficiario pierde, en efecto, la ventaja de que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores y queda restablecida la situación anterior a la concesión de la ayuda (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Aer Lingus y Ryanair Designated Activity, C-164/15 P y C-165/15 P, EU:C:2016:990, apartados 89 y 90 y jurisprudencia citada).

131. En el presente asunto, procede comenzar señalando que, en el considerando 11 de la Decisión controvertida, la Comisión indicó que una operación del SEAF permitía a una empresa naviera adquirir un buque nuevo construido con un descuento del 20 % al 30 % respecto del precio que cobra el astillero. En el considerando 12 de dicha Decisión, la Comisión consideró que el SEAF constituía un entramado de planificación fiscal, organizado generalmente por un banco para generar beneficios fiscales a favor de inversores agrupados 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 el resto de los beneficios.

132. En el considerando 162 de la Decisión controvertida, la Comisión señaló asimismo que, en términos económicos, una parte sustancial de la ventaja fiscal obtenida por la AIE se transfería a la compañía naviera a través de un descuento sobre el precio. Precisó que los anexos adjuntados a algunos expedientes cuando las AIE solicitaban la autorización previa para la amortización anticipada confirmaban que los operadores económicos que participaban en operaciones del SEAF consideraban que las ventajas fiscales procedentes de la operación se repartían entre las AIE o sus inversores y las compañías navieras.

133. A continuación, y por lo que se refiere a la autorización de la amortización anticipada concedida por la Administración tributaria, la Comisión señaló, en los considerandos 135 y 136 de la Decisión controvertida, que de los ejemplos presentados por las autoridades españolas se desprendía que las solicitudes de autorización presentadas por las AIE describían detalladamente toda la organización del SEAF y aportaban todos los contratos pertinentes, en particular el contrato de construcción naval, el de arrendamiento, el de fletamento a casco desnudo, los contratos de opciones y el contrato de asunción y liberación de deuda. Estas solicitudes incluían, además, en algunos ejemplos, anexos que no eran necesarios para demostrar el cumplimiento de las condiciones impuestas por las disposiciones aplicables de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o del artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, esto es, un cálculo detallado de las ventajas fiscales totales y del modo en que se repartirían entre la empresa naviera, por una parte, y la AIE o sus inversores, por otra, así como una declaración del astillero en la que se detallaban los beneficios económicos y sociales previstos del contrato de construcción naval.

134. Asimismo, la Comisión señaló, en el considerando 168 de la Decisión controvertida, que las solicitudes enviadas a la Administración tributaria incluían por lo general un cálculo de la ventaja fiscal total generada por la estructura del SEAF y la forma en que esa ventaja se repartía entre la empresa naviera y los inversores de la AIE o, en su caso, incluían los elementos necesarios para efectuar ese cálculo.

135. En los considerandos 133 a 139 y 156 de la Decisión controvertida, la Comisión consideró acertadamente que la Administración tributaria disponía de una facultad discrecional para autorizar la amortización anticipada y que ello hacía que el SEAF fuera selectivo en su conjunto.

136. Por último, en el considerando 169 de la Decisión controvertida, la Comisión estimó que, no obstante, todas las consecuencias económicas resultantes de la concesión de la ventaja fiscal a las AIE eran el resultado de una combinación de transacciones jurídicas entre entidades privadas; que las normas aplicables no obligaban a las AIE a transferir una parte de la ventaja fiscal a las empresas navieras, y que el hecho de que, en el ejercicio de la amplia facultad discrecional de que disponía la Autoridad tributaria, esta evaluara el impacto económico de toda la transacción, no bastaba para establecer que fueran las autoridades españolas las que decidían sobre la transferencia de parte de la ventaja a las empresas navieras o sobre el importe de esa transferencia. La Comisión dedujo de lo anterior, en el considerando 170 de esa Decisión, que las ventajas que beneficiaban a las empresas navieras no eran imputables al Estado miembro de que se trataba.

137. No obstante, de las propias apreciaciones de la Comisión, recordadas en los apartados 131 a 135 de la presente sentencia, se desprende que el SEAF constituía, en su conjunto, un régimen de ayudas derivado de la aplicación de la normativa fiscal española y de las autorizaciones concedidas por la Administración tributaria española, y destinado a generar, sin que cupiera atribuir importancia a los mecanismos jurídicos utilizados, una ventaja no solo en beneficio de las AIE, sino también de las empresas navieras.

138. Por otra parte, de las apreciaciones de la Comisión recordadas en el apartado 133 de la presente sentencia se desprende que el reparto de la ventaja fiscal generada por el SEAF entre la empresa naviera y los inversores de las AIE estaba previsto en contratos jurídicamente vinculantes, aportados a la Administración tributaria y que esta tenía en cuenta para autorizar, en el ejercicio de la facultad discrecional de que disponía a este respecto, la amortización anticipada. Por consiguiente, contrariamente a lo que la Comisión afirmó, fundamentalmente, en el considerando 169 de la Decisión controvertida, las AIE estaban obligadas, en virtud de las normas del Derecho aplicable a los contratos celebrados con las empresas navieras, a transferir a estas últimas una parte de la ventaja fiscal obtenida.

139. De ello se deduce que la Comisión incurrió en un error de Derecho en cuanto a la designación de los beneficiarios de la ayuda controvertida y, en consecuencia, en cuanto a la recuperación de esta en la medida en que, apartándose de la jurisprudencia recordada en el apartado 130 de la presente sentencia, ordenó al Reino de España que recuperara la totalidad del importe de dicha ayuda únicamente de los inversores de las AIE.

140. Por consiguiente, procede anular el artículo 1 de la Decisión controvertida, en la medida en que designa a las AIE y sus inversores como únicos beneficiarios de la ayuda contemplada en dicha Decisión, y el artículo 4, apartado 1, de la misma, en la medida en que ordena al Reino de España que recupere la totalidad del importe de la ayuda en cuestión de los inversores de las AIE que se beneficiaron de ella.

Costas

141. A tenor del artículo 184, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia decidirá sobre las costas cuando el recurso de casación sea infundado o cuando, siendo fundado, dicho Tribunal resuelva definitivamente el litigio.

142. Según el artículo 138, apartado 3, primera frase, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, aplicable al procedimiento de casación en virtud del artículo 184, apartado 1, de dicho Reglamento, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, cada parte cargará con sus propias costas. Sin embargo, si se estimase que las circunstancias del caso lo justifican, el Tribunal de Justicia podrá decidir que una de las partes cargue, además de con sus propias costas, con una porción de las costas de la otra parte.

143. Habida cuenta de las circunstancias del presente asunto, procede ordenar que el Reino de España, Lico Leasing, PYMAR y Caixabank y otros carguen, además de con la totalidad de sus costas, con tres cuartas partes de las costas en que haya incurrido la Comisión tanto en primera instancia como en los recursos de casación objeto del asunto C-128/16 P y de los asuntos acumulados C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P. Dicha institución cargará con un cuarto de sus propias costas.

144. Con arreglo al artículo 140, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento de casación en virtud de su artículo 184, apartado 1, Decal España, parte coadyuvante en casación, cargará con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) decide:

1) Anular la sentencia del Tribunal General de 23 de septiembre de 2020, España y otros/Comisión (T-515/13 RENV y T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), en tanto en cuanto, mediante la misma, el Tribunal General desestimó los recursos por cuanto tenían por objeto la anulación del artículo 1 de la Decisión 2014/200/UE 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, en la medida en que designa a las agrupaciones de interés económico y sus inversores como únicos beneficiarios de la ayuda contemplada en dicha Decisión, y del artículo 4, apartado 1, de dicha Decisión, en la medida en que ordena al Reino de España que recupere íntegramente el importe de la ayuda contemplada en esa misma Decisión de los inversores de las agrupaciones de interés económico que se beneficiaron de ella.

2) Desestimar los recursos de casación en todo lo demás.

3) Anular el artículo 1 de la Decisión 2014/200, en la medida en que designa a las agrupaciones de interés económico y sus inversores como únicos beneficiarios de la ayuda contemplada en esta Decisión.

4) Anular el artículo 4, apartado 1, de la Decisión 2014/200, en la medida en que ordena al Reino de España que recupere íntegramente el importe de la ayuda contemplada en esta Decisión de los inversores de las agrupaciones de interés económico que se beneficiaron de ella.

5) El Reino de España, Lico Leasing, S. A., y Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, S. A., así como Caixabank, S. A., Asociación Española de Banca, Unicaja Banco, S. A., Liberbank, S. A., Banco de Sabadell, S. A., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S. A., Banco Santander, S. A., Santander Investment, S. A., Naviera Séneca, A. I. E., Industria de Diseño Textil, S. A. (Inditex), Naviera Nebulosa de Omega, A. I. E., Abanca Corporación Bancaria, S. A., Ibercaja Banco, S. A., Naviera Bósforo, A. I. E., Joyería Tous, S. A., Corporación Alimentaria Guissona, S. A., Naviera Muriola, A. I. E., Poal Investments XXI, S. L., Poal Investments XXII, S. L., Naviera Cabo Vilaboa C-1658, A. I. E., Naviera Cabo Domaio C-1659, A. I. E., Caamaño Sistemas Metálicos, S. L., Blumaq, S. A., Grupo Ibérica de Congelados, S. A., RNB, S. L., Inversiones Antaviana, S. L., Banco de Albacete, S. A., Bodegas Muga, S. L., y Aluminios Cortizo, S. A. U., cargarán, además de con la totalidad de sus costas, con tres cuartas partes de las costas en que haya incurrido la Comisión Europea tanto en primera instancia como en los recursos de casación objeto del asunto C-128/16 P y de los asuntos acumulados C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P.

6) Decal España, S. A., cargará con sus propias costas.

7) La Comisión Europea cargará con un cuarto de las costas en que haya incurrido tanto en primera instancia como en los recursos de casación objeto del asunto C-128/16 P y de los asuntos acumulados C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P.

Regan

Gratsias

Ilešič

Jarukaitis

Csehi

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 2 de febrero de 2023.

El Secretario

El Presidente de Sala

A. Calot Escobar

E. Regan

* Lengua de procedimiento: español.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.