

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090761

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 21 de septiembre de 2023

Sala 2.^a

Asunto n.º C-831/21 P

SUMARIO:

Ayudas de Estado. Concepto de «ayuda». Requisito relativo a la ventaja selectiva. Deducibilidad parcial de la base imponible del impuesto sobre la renta o sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas de las cuotas pagadas en concepto de esa exacción. Tratamiento fiscal de los operadores de casinos públicos en Alemania. Calificación de la exacción sobre los beneficios como «impuesto especial» deducible en concepto de «gastos derivados de las operaciones comerciales». La Comisión señaló que la posibilidad de deducir esa exacción de la base imponible del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas no resultaba de una disposición específica, sino de la aplicación de las normas generales de tributación del régimen fiscal normal, según las cuales los impuestos se calculan sobre los beneficios netos, una vez deducidos los «gastos derivados de las operaciones comerciales, entre los que se incluye, en el presente asunto, la exacción sobre los beneficios. De ello se deducía, según la Comisión, que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios no constituía una ventaja selectiva. Las recurrentes estiman que en el auto recurrido, el Tribunal General aplicó erróneamente el concepto de «ayuda de Estado», al negar la existencia de una ventaja económica sin haber identificado previamente el régimen fiscal «normal» de modo independiente a la apreciación realizada por la Comisión en la Decisión controvertida. Ahora bien, la determinación del régimen fiscal «normal» es una fase indispensable para comprobar la existencia o inexistencia de una ventaja económica. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado», a efectos del art.107.1 TFUE, exige que concurren todos los requisitos expuestos a continuación. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia. El Tribunal de Justicia ha declarado que, para poder calificar una medida de esa naturaleza como «selectiva», la Comisión debe proceder a un examen en tres fases. En efecto, en un primer momento, debe identificar el sistema de referencia, a saber, el régimen fiscal «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate y, en un segundo momento, demostrar que la medida fiscal en cuestión supone una excepción a ese sistema de referencia, ya que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho sistema, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. No obstante, el concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando el Estado miembro de que se trate consigue, en un tercer momento, demostrar que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben tales medidas. Las recurrentes sostienen que la exacción sobre los beneficios debe calificarse como «transferencia» o «distribución» de beneficios y no como «impuesto» o «impuesto específico», de modo que, de conformidad con el Derecho tributario alemán aplicable, dicha exacción sobre los beneficios no debía haber sido deducida de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas. Por lo tanto, la deducción realizada efectivamente representa, según ellas, una excepción al régimen fiscal «normal» y, por lo tanto, una ventaja selectiva. El Tribunal de Justicia ha subrayado que la determinación del sistema de referencia reviste especial importancia en el caso de medidas fiscales nacionales, ya que la existencia de una ventaja económica, a efectos del art.107.1 TFUE, solo puede acreditarse en relación con una imposición considerada «normal». El Tribunal de Justicia también ha declarado que, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro del que se trate el que determina, mediante el ejercicio de sus competencias propias en materia de fiscalidad directa y en observancia de su autonomía fiscal, las características constitutivas del impuesto, que definen, en principio, el sistema de referencia o régimen fiscal «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad. Así sucede, en particular, con la determinación de su base imponible y de su hecho imponible. De ello se deduce que, para identificar el sistema de referencia en materia de fiscalidad directa, solo debe tenerse en cuenta el Derecho nacional aplicable en el Estado miembro de que se trate, siendo esa identificación, a su vez, un requisito previo indispensable para apreciar no solo la existencia de una ventaja, sino también si esta reviste carácter selectiva [Vid., STJUE de 8 de noviembre de 2022, asuntos C-885/19 P y C-898/19 P (acumulados) (NFJ088117)]. *Principio ne ultra petita.* El Tribunal General ha incurrido en

un error de Derecho al declarar que no estaba obligado a examinar esas alegaciones de las recurrentes porque, aunque fuesen fundadas, serían en todo caso inoperantes, puesto que únicamente afectarían al análisis de la Comisión, realizado en la Decisión controvertida, del requisito relativo a la selectividad y no del requisito relativo a una ventaja económica, examinado separadamente en la referida Decisión. Dado que el juez de la legalidad no puede pronunciarse *ultra petita*, la anulación que declare no puede ir más allá de la solicitada por el demandante, pero aunque solo deba pronunciarse sobre las pretensiones de las partes, a las cuales corresponde delimitar el marco del litigio, el juez no puede atenerse únicamente, en virtud del principio *ne ultra petita*, a las alegaciones formuladas por estas en apoyo de sus pretensiones, so pena de verse obligado, en su caso, a fundar su decisión en consideraciones jurídicas erróneas y si el Tribunal General hubiese examinado, como estaba obligado a hacerlo, esa alegación de las recurrentes, no habría modificado en modo alguno el objeto de la demanda tal como se había determinado en el escrito de interposición del recurso de anulación y, en consecuencia, no habría violado el principio *ne ultra petita*. Asimismo, el Tribunal General no habría violado ese principio si, al término de dicho examen, hubiese llegado a la conclusión de que la Decisión controvertida debía ser anulada, ya que, en ella, la Comisión había realizado una identificación errónea del sistema de referencia o del régimen fiscal «normal». Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede anular la Decisión controvertida. Mediante la presente sentencia se declara que el Tribunal General ha incurrido en un error de Derecho al no haber examinado la alegación de las recurrentes por la que estas impugnaban la identificación realizada por la Comisión, en la Decisión controvertida, del sistema de referencia o del régimen fiscal «normal». Al no haber realizado el Tribunal General el control de la interpretación efectuada por la Comisión del Derecho nacional aplicable a los efectos de determinar el sistema de referencia o el régimen fiscal «normal» aplicable que le incumbía realizar a la luz de la alegación específicamente expuesta ante él por las recurrentes, el Tribunal de Justicia considera que el estado del presente litigio no permite resolverlo. En consecuencia, procede devolver el asunto al Tribunal General y anular el auto del Tribunal General de 22 de octubre de 2021, asunto T-510/20, no publicado.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 107 y 108.

PONENTE:

Don A. Prechal.

En el asunto C-831/21 P,

que tiene por objeto un recurso de casación interpuesto, con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el 28 de diciembre de 2021,

Fachverband Spielhallen eV, con domicilio social en Berlín (Alemania),

LM,

representadas por los Sres. A. Bartosch y R. Schmidt, Rechtsanwälte,

partes recurrentes,

en el que las otras partes en el procedimiento son:

Comisión Europea, representada inicialmente por la Sra. K. Blanck y el Sr. B. Stromsky, y posteriormente por el Sr. B. Stromsky, en calidad de agentes,

parte demandada en primera instancia,

República Federal de Alemania, representada por los Sres. J. Möller y R. Kanitz, en calidad de agentes,

parte coadyuvante en primera instancia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. A. Prechal (Ponente), Presidenta de Sala, y la Sra. M. L. Arastey Sahún y los Sres. F. Biltgen, N. Wahl y J. Passer, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;
oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de mayo de 2023;
dicta la siguiente

Sentencia

1. Mediante su recurso de casación, el Fachverband Spielhallen eV y LM solicitan la anulación del auto del Tribunal General de 22 de octubre de 2021, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión (T-510/20, en lo sucesivo, «auto recurrido», no publicado, EU:T:2021:745), por el que dicho Tribunal desestimó su recurso de anulación de la Decisión C(2019) 8819 final de la Comisión, de 9 de diciembre de 2019, sobre la ayuda estatal SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) — Tratamiento fiscal de los operadores públicos de casinos en Alemania, y la ayuda estatal SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) — Supuesta garantía para los operadores públicos de casinos en Alemania — Alemania (garantía de rentabilidad) (en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

Antecedentes del litigio y Decisión controvertida

2. En los apartados 1 a 18 del auto recurrido, los antecedentes de hecho del litigio y el contenido de la Decisión controvertida se resumen como sigue:

«1 El 22 de marzo de 2016, las recurrentes, [Fachverband Spielhallen], una asociación profesional de ochenta y ocho operadores de máquinas de juego de azar, y LM, una operadora de máquinas de juegos de azar, presentaron [ante la Comisión Europea] tres denuncias relativas al tratamiento fiscal de los operadores de casinos públicos en la República Federal de Alemania [debido a que este constituía una ayuda de Estado prohibida por el Derecho de la Unión].

2 [La tercera de esas denuncias se refería más concretamente al estado federado de] Renania del Norte-Westfalia, [en el que] las actividades de juego de azar propuestas en los casinos se regían por la Spielbank-Gesetz NRW (Ley de Casinos del Estado Federado de Renania del Norte-Westfalia; en lo sucesivo, “Ley de Casinos”), hasta su sustitución en 2020. [A los efectos] de dicha Ley, Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, “WestSpiel”) era la única concesionaria de casinos públicos en ese estado federado.

3 Con arreglo a la Ley de Casinos, los ingresos generados por estos estaban sujetos a dos regímenes fiscales diferentes. Por una parte, los ingresos derivados de los juegos de azar estaban sujetos a un régimen fiscal particular constituido por un impuesto sobre los casinos. Por otra parte, los ingresos no derivados de esos juegos, como los procedentes de los espacios de restauración, estaban sujetos al régimen fiscal normal, constituido por el impuesto sobre la renta o sobre sociedades y por el impuesto sobre actividades económicas (en lo sucesivo, “régimen fiscal normal”).

4 Por otro lado, el artículo 14 de la Ley de Casinos disponía que el 75 % del beneficio anual declarado por los operadores de casinos públicos, con independencia de que se obtuviera o no de los juegos de azar, debía transferirse al estado federado de Renania del Norte-Westfalia. No obstante, en el caso de que la cuarta parte restante de ese beneficio excediera del 7 % de la suma de las participaciones en el capital social, de las reservas y de los fondos mutuales, la totalidad de esos beneficios debía transferirse al estado federado (en lo sucesivo, “exacción sobre los beneficios”).

5 Sin embargo, la parte de la exacción sobre los beneficios correspondiente a los ingresos no procedentes del juego era deducible de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas y del impuesto sobre la renta o sobre sociedades en concepto de “gastos derivados de las operaciones comerciales”. Esta deducibilidad (en lo sucesivo, [“deducibilidad de la exacción sobre los beneficios” o] “medida controvertida”) fue impugnada por las recurrentes en su [...] denuncia [...].

6 Tras un intercambio de escritos con las demandantes, la Comisión [...] consideró, el 9 de diciembre de 2019, que la medida controvertida no confería una ventaja selectiva ni, en consecuencia, una ayuda, por lo que decidió no incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2 [...].

7 En la Decisión [controvertida], la Comisión declaró que los ingresos de los operadores de casinos públicos que no procedían del juego estaban sujetos, por una parte, al régimen fiscal normal y, por otra, a la exacción sobre los beneficios, que calificó de “impuesto específico”.

8 La Comisión señaló que la posibilidad de deducir esa exacción de la base imponible del impuesto sobre [...] sociedades y del impuesto sobre actividades económicas no resultaba de una disposición específica, sino de la aplicación de las normas generales de tributación del régimen fiscal normal, según las cuales los impuestos se calculan sobre los beneficios netos, una vez deducidos los “gastos derivados de las operaciones comerciales”, entre los que se incluye, en el presente asunto, la exacción sobre los beneficios. De ello se deducía, según la Comisión, que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios no constituía una ventaja selectiva.

9 Más adelante en la Decisión [controvertida], la Comisión prosiguió el análisis de la medida controvertida a la luz de las alegaciones formuladas por las recurrentes en la fase preliminar de examen.

10 En primer lugar, la Comisión observó que, mediante sus alegaciones, las recurrentes sostenían implícitamente que la exacción sobre los beneficios era un impuesto comparable a los impuestos sobre los beneficios, que no eran deducibles según las normas generales de tributación del régimen fiscal normal, en particular habida cuenta del artículo 4, apartado 5 *ter*, de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta).

11 En cambio, según la Comisión, la exacción sobre los beneficios podía considerarse un impuesto específico sobre los beneficios. A este respecto, alegó que el artículo 4, apartado 5 *ter*, de la Ley del Impuesto sobre la Renta excluía la calificación de carga profesional deducible únicamente en lo que respecta al impuesto sobre actividades económicas, y no a todos los impuestos sobre los beneficios. De hecho, la Comisión consideró que ninguna disposición se oponía, con carácter general, a la deducibilidad de un impuesto específico sobre los beneficios. [...]

12 A este respecto, en segundo lugar, la Comisión respondió a una alegación de las recurrentes basada en el artículo 10, apartado 2, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades), según el cual el impuesto sobre la renta y los demás impuestos sobre las personas físicas no son deducibles a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. La Comisión señaló que dicha disposición se refería a los impuestos generales sobre los beneficios y que nada indicaba que se aplicara también a un impuesto suplementario específico, como la exacción sobre los beneficios, que ningún contribuyente distinto de los operadores de casinos públicos pagaba y cuya base imponible no correspondía exactamente a los ingresos generados por la actividad de estos últimos. [...]

13 En tercer lugar, en respuesta a otra alegación de las recurrentes, basada en que los dividendos no son deducibles de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas ni de la base imponible del impuesto sobre la renta según las normas generales de tributación del régimen fiscal normal, la Comisión sostuvo que la exacción sobre los beneficios no era un dividendo. [...]

14 Habida cuenta de lo expuesto, la Comisión consideró, en la Decisión [controvertida], que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios era conforme con la regla general de deducibilidad de los gastos derivados de las operaciones comerciales y que, por tanto, no tenía carácter selectivo.

15 Por último, la Comisión señaló, en el apartado 159 de la Decisión [controvertida], que, por lo que respecta más concretamente al criterio de la ventaja, los demás operadores económicos, y en particular los operadores de máquinas de juegos de azar, no estaban sujetos a la exacción sobre los beneficios. Por lo tanto, el hecho de que la referida exacción se dedujera de la base imponible de otros impuestos no podía conferir a WestSpiel ninguna ventaja con respecto al régimen fiscal normal.

16 A este respecto, la Comisión indicó que, en 2014, la exacción sobre los beneficios fue de 82,02 millones de euros y que los tipos del impuesto sobre actividades económicas y del impuesto sobre sociedades eran del 17,7 % y del 15,6 %, respectivamente. Por lo tanto, señaló que la deducibilidad de esa exacción, dentro de los límites del artículo 14 de la Ley de Casinos, supuso que no se aplicasen los referidos tipos impositivos a ese importe. En consecuencia, el importe total adeudado por WestSpiel en concepto del régimen fiscal normal se redujo en 27,3 millones de euros. Sin embargo, la carga fiscal global que WestSpiel tuvo que soportar se incrementó, al mismo tiempo, en un importe mucho más elevado, a saber, precisamente esos 82,02 millones de euros, correspondientes a la exacción sobre los beneficios.

17 De [este] análisis [...] la Comisión concluyó [...] que la supuesta ventaja resultante de la posibilidad de que un operador como WestSpiel dedujera parcialmente la exacción sobre los beneficios de las bases imponibles del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas se veía superada en cualquier caso por la mayor carga que implicaba el pago de esa exacción, que era específica de los operadores de casinos públicos y que seguía siendo mucho más elevada que esos dos impuestos.

18 En la nota 87 de la Decisión [controvertida], la Comisión precisó que, habida cuenta de que el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre actividades económicas son proporcionales y de que el impuesto sobre la renta de las personas físicas es progresivo por tramos, la ventaja de los operadores de casinos públicos resultante de reducir la base imponible al restarle una parte de la exacción sobre los beneficios era inferior a la desventaja resultante de la obligación que incumbía a los operadores de pagar dicha exacción.»

Procedimiento ante el Tribunal General y auto recurrido

3. Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal General el 14 de agosto de 2020, las ahora recurrentes en casación interpusieron un recurso de anulación de la Decisión controvertida.

4. En apoyo de su recurso de anulación, invocaron un motivo único, basado en la vulneración de sus derechos procesales, al no haber incoado la Comisión el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, a pesar de que, al término de la fase preliminar de examen, esta institución no había podido superar, en opinión de las recurrentes, todas las serias dificultades que había encontrado.

5. Según el Tribunal General, este motivo único de recurso constaba, en esencia, de cinco partes.

6. En la primera parte, las recurrentes sostenían que la Comisión había supuesto erróneamente que consideraban que la exacción sobre los beneficios era un impuesto, a pesar de que siempre habían indicado que se trataba de una transferencia de beneficios no deducible en virtud del régimen fiscal normal. En la segunda parte, alegaban que la Comisión había calificado la exacción sobre los beneficios como «impuesto específico» al considerar erróneamente que el modo en que el Derecho interno califica una medida no es determinante. En la tercera parte, impugnaban los criterios utilizados por la Comisión para calificar la exacción sobre los beneficios como «impuesto». En la cuarta parte, formulaban una serie de alegaciones para sostener que, aun suponiendo que la exacción sobre los beneficios constituyera un impuesto, no podía deducirse de las bases imponibles del impuesto sobre la renta o sobre sociedades ni del impuesto sobre actividades económicas. En la quinta parte, las recurrentes formulaban alegaciones contra la comparación, que figura en la nota 77 de la Decisión controvertida, entre la exacción sobre los beneficios y los pagos específicos exigidos a las empresas, por ejemplo, por comportamientos contrarios a la competencia, que son deducibles.

7. En los apartados 48 y 57 del auto recurrido, en su análisis de ese motivo único, el Tribunal General partió de que las recurrentes impugnaban exclusivamente las supuestas deficiencias de la Decisión controvertida en la medida en que, en ella, la Comisión había negado el carácter selectivo de la medida controvertida. Sin embargo, el Tribunal General consideró que, en la referida Decisión, la Comisión no había procedido a un examen de conjunto de los criterios relativos al carácter selectivo y a la existencia de una ventaja, sino que se había limitado a demostrar, por una parte, en respuesta a las alegaciones de las recurrentes, que en el presente asunto no se daba la supuesta selectividad y, por otra parte, y por separado, que no existía una ventaja económica, con independencia de cualquier cuestión de selectividad.

8. En el apartado 58 del auto recurrido, el Tribunal General observó que las recurrentes no habían impugnado, en particular, la afirmación, realizada en el considerando 159 y en la nota 87 de la Decisión controvertida, de que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios no podía conferir una ventaja a un operador de casino público como WestSpiel, ya que la carga que recae sobre ese operador en concepto de exacción sobre los beneficios es siempre e inevitablemente muy superior al impuesto que se habría adeudado sobre el importe correspondiente a esa exacción.

9. No obstante, en los apartados 60 a 66 del auto recurrido, el Tribunal General examinó la pertinencia, a efectos de la demostración de la existencia de una ventaja derivada de la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios, de los anexos adjuntos a la réplica de las recurrentes relativos a diferentes «hipótesis de imposición», basadas en datos contables de los ejercicios 2014 y 2019, pero declaró que esas pruebas eran extemporáneas e inadmisibles.

10. En el apartado 67 del auto recurrido, el Tribunal General recordó que, según la jurisprudencia, la calificación como «ayuda», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, requiere que se cumplan todos los requisitos enunciados en esa disposición y, en lo que atañe al requisito relativo a la existencia de una ventaja selectiva, la existencia de una ventaja debe ser apreciada independientemente de la selectividad.

11. El Tribunal General dedujo de ello, en el apartado 68 del referido auto, que, habida cuenta de que las recurrentes no habían demostrado que la apreciación de la información y de las pruebas de que disponía la Comisión, en la fase preliminar de examen de la medida controvertida, habría debido suscitar en ella dudas y serias dificultades en cuanto a la cuestión de si la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios constituía una ventaja a favor de WestSpiel, las recurrentes carecían manifiestamente de base para sostener que la Decisión controvertida había vulnerado sus derechos procesales.

12. Tras haber declarado, en los apartados 69 y 70 del auto recurrido, que carecía asimismo manifiestamente de fundamento la alegación de las recurrentes de que la Decisión controvertida adolecía de una contradicción al calificar la exacción sobre los beneficios unas veces como impuesto específico y otras como pago especial comparable a las multas por comportamiento contrario a la competencia, el Tribunal General concluyó que procedía desestimar el motivo único y, por lo tanto, el recurso en su totalidad por carecer manifiestamente de fundamento jurídico alguno.

Pretensiones de las partes

13. Las recurrentes en casación solicitan al Tribunal de Justicia que:

- Anule el auto recurrido.
- Devuelva el asunto al Tribunal General.
- Reserve la decisión sobre las costas.

14. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso de casación.
- Condene en costas a las recurrentes.

Sobre el recurso de casación

Alegaciones de las partes

15. En apoyo de su recurso de casación, las recurrentes invocan un motivo único en el que sostienen, en esencia, que, al desestimar su recurso de anulación sobre la base de que la medida controvertida no podía conferir ninguna ventaja económica, sin haber examinado la cuestión de si esa ventaja presentaba carácter selectivo, en el plano material, el Tribunal General incurrió en un error de Derecho al aplicar los requisitos previstos en el artículo 107 TFUE, apartado 1, que deben concurrir para que una medida pueda calificarse como «ayuda de Estado» en el sentido de dicha disposición.

16. Las recurrentes alegan que, tal como admitió el Tribunal General en el apartado 52 del auto recurrido, al referirse a la jurisprudencia consolidada de los Tribunales de la Unión Europea en lo que respecta a las medidas nacionales fiscales, los requisitos relativos a la ventaja económica y a la selectividad deben ser examinados conjuntamente.

17. Además, indican que del método de examen en tres fases del requisito relativo a la selectividad material, consagrado por reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se desprende que, para poder concluir que no existe una ventaja económica, el Tribunal General debería haber empezado imperativamente por definir el régimen fiscal «normal».

18. Ahora bien, las recurrentes alegan que precisamente habían impugnado ante el Tribunal General la afirmación, realizada por la Comisión en el considerando 159 de la Decisión controvertida, según la cual la exacción sobre los beneficios podía ser calificada como «impuesto específico» que puede ser deducido de la base imponible del impuesto sobre la renta o sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas de conformidad con las normas generales de imposición del Derecho alemán.

19. Sin embargo, afirman que, en el auto recurrido, el Tribunal General no abordó ese punto controvertido en su apreciación jurídica y, por tanto, retomó, en realidad, la definición del «régimen fiscal normal» recogida en el considerando 159 de la Decisión controvertida.

20. Las recurrentes alegan que si, en virtud del Derecho tributario alemán, la calificación como «impuesto específico» de la exacción sobre los beneficios fuera inexacta y si, como sostuvieron ante el Tribunal General, la exacción sobre los beneficios constituyera una transferencia o una distribución de beneficios, la deducibilidad de esa exacción representaría una excepción al régimen fiscal «normal» y la medida controvertida presentaría un carácter selectivo.

21. Puesto que el régimen fiscal «normal» debe derivarse imperativamente de las normas del Derecho tributario alemán aplicables, las recurrentes sostienen que es indudable, y, por otra parte, no se ha impugnado, que una transferencia o una distribución de beneficios no puede deducirse de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas ni de la del impuesto sobre sociedades. Según ellas, esas normas prohíben compensar las desventajas económicas causadas por la exacción sobre los beneficios con las ventajas derivadas de la deducibilidad de la referida exacción.

22. Las recurrentes concluyen que, en el auto recurrido, el Tribunal General aplicó erróneamente el concepto de «ayuda de Estado», contemplado en el artículo 107 TFUE, apartado 1, al negar la existencia de una ventaja económica sin haber identificado previamente el régimen fiscal «normal» de modo independiente a la apreciación realizada por la Comisión en la Decisión controvertida. Ahora bien, la determinación del régimen fiscal «normal» es una fase indispensable para comprobar la existencia o inexistencia de una ventaja económica.

23. Por su parte, la Comisión replica que el motivo único de casación es inoperante y, en cualquier caso, totalmente infundado.

24. Alega que dicho motivo está basado en una interpretación errónea del auto recurrido, ya que, mediante este, el Tribunal General no desestimó el recurso de anulación por no existir una ventaja económica, sino por la razón esencial de que la demanda no contenía ningún motivo dirigido contra la inexistencia de una ventaja generada por la medida controvertida, tal como se había constatado en la Decisión controvertida.

25. Pues bien, la Comisión indica que, si no existe una ventaja, la medida no puede constituir, en ningún caso, una ayuda de Estado. Por consiguiente, aun suponiendo que la medida controvertida fuese selectiva, como alegaron las recurrentes en primera instancia, estas no demostraron que la conclusión a que llegó la Comisión, a saber, la inexistencia de una ayuda de Estado, fuera errónea. En estas circunstancias, el Tribunal General no estaba obligado a examinar si existía o no una ventaja en el caso de autos y podía limitarse a declarar que el recurso de anulación no se refería a ese requisito relativo a la existencia de una ayuda.

26. Con carácter subsidiario, la Comisión alega que, en virtud del principio *ne ultra petita*, el Tribunal General no podía, en cualquier caso, declarar la inexistencia de una ventaja económica, dado que este aspecto no era el objeto del recurso en primera instancia y no debía plantearse de oficio como motivo de orden público.

27. Según la Comisión, las recurrentes invocan erróneamente supuestas particularidades de las ayudas fiscales. Si bien es cierto que, por lo que respecta a tales ayudas, los criterios relativos a la ventaja y a la selectividad pueden examinarse conjuntamente, esos criterios son conceptualmente diferentes. Además, señala que la prueba de la existencia de una ventaja y la de su carácter selectivo no se solapan totalmente ni sistemáticamente. La Comisión observa que, en el presente asunto, la medida controvertida no está dirigida a reducir el impuesto normalmente adeudado por aplicación del régimen fiscal general. Al contrario, en su opinión, la posibilidad de deducir la exacción sobre los beneficios de las bases imponibles del impuesto sobre la renta o sobre sociedades y del impuesto sobre los beneficios tiene por objeto reducir la carga tributaria que pesa sobre los casinos públicos de Renania del Norte-Westfalia debido a la exacción sobre los beneficios.

28. La Comisión también alega que el Tribunal General examinó, con carácter subsidiario y detenidamente, en los apartados 60 a 66 del auto recurrido, los elementos de prueba aportados fuera de plazo por las recurrentes que podrían presentar un vago vínculo con un posible argumento relativo a la existencia de una ventaja. A este respecto, señala que el Tribunal General mostró que esos elementos de prueba inadmisibles carecían en cualquier caso de pertinencia, dado que no permitían refutar con éxito la declaración de la inexistencia de una ventaja contenida en la Decisión controvertida.

Apreciación del Tribunal de Justicia

29. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurren todos los requisitos expuestos a continuación. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 19 y jurisprudencia citada).

30. En lo que atañe concretamente al carácter selectivo de medidas fiscales nacionales, el Tribunal de Justicia ha declarado que, para poder calificar una medida de esa naturaleza como «selectiva», la Comisión debe proceder a un examen en tres fases. En efecto, en un primer momento, debe identificar el sistema de referencia, a saber, el régimen fiscal «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate y, en un segundo momento, demostrar que la medida fiscal en cuestión supone una excepción a ese sistema de referencia, ya que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho sistema, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. No obstante, el concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando el Estado miembro de que se trate consigue, en un tercer momento, demostrar que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben tales medidas (véase, en

este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 68 y jurisprudencia citada).

31. En el marco de su único motivo, las recurrentes reprochan al Tribunal General no haber examinado su argumentación central, expuesta en las tres primeras de las cinco partes que componían el único motivo invocado en apoyo de su recurso de anulación, con la que censuraban la Decisión controvertida en la medida en que, en esta, la Comisión, al apreciar el requisito relativo a la selectividad, había identificado, de manera errónea, el sistema de referencia o el régimen fiscal «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trata en la primera fase del examen que le incumbe efectuar de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 30 de la presente sentencia.

32. Según las recurrentes, el error cometido por la Comisión consiste, en particular, en que esta calificó la medida controvertida, es decir, la exacción sobre los beneficios a cargo de los casinos públicos, como «impuesto específico», o incluso como «impuesto suplementario específico», lo que le permitió concluir que los importes pagados en concepto de esa exacción eran deducibles de la base imponible del impuesto sobre la renta o sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas de conformidad con las normas generales de imposición del régimen fiscal normal previstas por el Derecho tributario alemán aplicable, que admiten el carácter deducible de los «gastos derivados de las operaciones comerciales».

33. Las recurrentes sostienen que la exacción sobre los beneficios debe calificarse como «transferencia» o «distribución» de beneficios y no como «impuesto» o «impuesto específico», de modo que, de conformidad con el Derecho tributario alemán aplicable, dicha exacción sobre los beneficios no debía haber sido deducida de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas. Por lo tanto, la deducción realizada efectivamente representa, según ellas, una excepción al régimen fiscal «normal» y, por lo tanto, una ventaja selectiva.

34. A este respecto, se plantea la cuestión de si el Tribunal General podía declarar fundadamente que, dado que la Comisión había concluido en la Decisión controvertida, adoptada al término del procedimiento de examen preliminar contemplado en el artículo 108 TFUE, apartado 3, que la medida controvertida no constituía una «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, debido tanto a la inexistencia de una ventaja económica conferida por dicha medida como a la falta de selectividad de esta, un recurso que se dirige exclusivamente contra la declaración de la falta de selectividad debe ser desestimado por inoperante y, por lo tanto, por carecer manifiestamente de fundamento jurídico alguno, puesto que, incluso si dicho motivo resultase fundado, la medida controvertida seguiría sin constituir una ayuda de Estado debido a la inexistencia de una ventaja económica, tal como se ha constatado en la Decisión controvertida.

35. A este respecto, es cierto que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la exigencia de selectividad que se deriva del artículo 107 TFUE, apartado 1, debe diferenciarse claramente de la detección concomitante de una ventaja económica en la medida en que, cuando la Comisión detecta la existencia de una ventaja, entendida en sentido amplio, que se deriva directa o indirectamente de una medida determinada, debe acreditar, además, que dicha ventaja beneficia específicamente a una o a varias empresas (sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, apartado 59).

36. Dicho esto, el Tribunal de Justicia ha subrayado que la determinación del sistema de referencia reviste especial importancia en el caso de medidas fiscales nacionales, ya que la existencia de una ventaja económica, a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, solo puede acreditarse en relación con una imposición considerada «normal» (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 69 y jurisprudencia citada).

37. Por lo tanto, para apreciar el carácter selectivo de una medida fiscal, es necesario que el régimen fiscal común o el sistema de referencia aplicable en el Estado miembro de que se trate esté correctamente identificado en la decisión de la Comisión y sea examinado por el juez que conoce de una controversia relativa a dicha identificación. Dado que la determinación del sistema de referencia constituye el punto de partida del examen comparativo que debe realizarse a la hora de apreciar el carácter selectivo, un error al determinar este sistema de referencia vicia inevitablemente todo el análisis del requisito de selectividad (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 71 y jurisprudencia citada).

38. En ese contexto, el Tribunal de Justicia ha precisado que la determinación del sistema de referencia, que debe llevarse a cabo tras un debate contradictorio con el Estado miembro de que se trate, ha de ser el

resultado de un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud del Derecho nacional de ese Estado miembro (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 72 y jurisprudencia citada).

39. El Tribunal de Justicia también ha declarado que, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro del que se trate el que determina, mediante el ejercicio de sus competencias propias en materia de fiscalidad directa y en observancia de su autonomía fiscal, las características constitutivas del impuesto, que definen, en principio, el sistema de referencia o régimen fiscal «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad. Así sucede, en particular, con la determinación de su base imponible y de su hecho imponible (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 73 y jurisprudencia citada).

40. De ello se deduce que, para identificar el sistema de referencia en materia de fiscalidad directa, solo debe tenerse en cuenta el Derecho nacional aplicable en el Estado miembro de que se trate, siendo esa identificación, a su vez, un requisito previo indispensable para apreciar no solo la existencia de una ventaja, sino también si esta reviste carácter selectivo (sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 74).

41. Como también puso de manifiesto el Abogado General en el punto 60 de sus conclusiones, el enfoque del Tribunal General, resumido en el apartado 34 de la presente sentencia, contradice los principios consagrados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, recordada en los apartados 36 a 40 de la presente sentencia, con arreglo a los cuales el examen que debe realizar la Comisión para comprobar si un régimen de ayudas de carácter fiscal es selectivo coincide, por lo que respecta a la identificación del sistema de referencia o del régimen fiscal «normal», con el que debe efectuarse para comprobar si la medida controvertida tiene por efecto conferir una ventaja a sus beneficiarios.

42. En efecto, de conformidad con los referidos principios, si el Tribunal General hubiera examinado, en el marco del ejercicio de la facultad de pleno control jurisdiccional que le corresponde en cuanto a la interpretación del Derecho nacional aplicable efectuada por la Comisión en la Decisión controvertida, las alegaciones de las recurrentes dirigidas contra la identificación del sistema de referencia efectuada en dicha Decisión, resumidas en los apartados 32 y 33 de la presente sentencia, y si el Tribunal General, al término de dicho examen, hubiera llegado a la conclusión de que, a la luz de las reglas y los principios del Derecho tributario alemán aplicables en la materia y de la interpretación de estos en la jurisprudencia y la doctrina nacionales, la Comisión había incurrido efectivamente en un error en esa identificación, tal error habría viciado necesariamente el conjunto del análisis de la Comisión del requisito relativo a la existencia de una ventaja selectiva en sus dos componentes, a saber, tanto el requisito relativo a la selectividad como el relativo a una ventaja económica.

43. Por lo tanto, el Tribunal General ha incurrido en un error de Derecho al declarar que no estaba obligado a examinar esas alegaciones de las recurrentes porque, aunque fuesen fundadas, serían en todo caso inoperantes, puesto que únicamente afectarían al análisis de la Comisión, realizado en la Decisión controvertida, del requisito relativo a la selectividad y no del requisito relativo a una ventaja económica, examinado separadamente en la referida Decisión.

44. Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación formulada por la Comisión con carácter subsidiario de que el Tribunal General habría violado el principio *ne ultra petita* si hubiera examinado la legalidad de la Decisión controvertida no solamente en lo que respecta al examen del requisito relativo a la selectividad, sino también en lo que atañe al análisis del requisito relativo a la existencia de una ventaja económica.

45. Como ha declarado el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones, dado que el juez de la legalidad no puede pronunciarse *ultra petita*, la anulación que declare no puede ir más allá de la solicitada por el demandante (sentencia de 14 de noviembre de 2017, British Airways/Comisión, C-122/16 P, EU:C:2017:861, apartado 81 y jurisprudencia citada).

46. Dicho esto, aunque solo deba pronunciarse sobre las pretensiones de las partes, a las cuales corresponde delimitar el marco del litigio, el juez no puede atenerse únicamente, en virtud del principio *ne ultra petita*, a las alegaciones formuladas por estas en apoyo de sus pretensiones, so pena de verse obligado, en su

caso, a fundar su decisión en consideraciones jurídicas erróneas (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2021, Comisión/Printeos, C-301/19 P, EU:C:2021:39, apartado 58).

47. Ahora bien, en primera instancia, las recurrentes solicitaron la anulación de la Decisión controvertida alegando, en particular, que, en ella, la Comisión había realizado un examen del requisito de selectividad contrario al Derecho de la Unión, ya que dicho examen se había basado en una identificación del sistema de referencia o del régimen fiscal «normal» que resultaba de una interpretación inexacta de las normas y principios del Derecho tributario alemán en materia de deducibilidad de los «gastos derivados de las operaciones comerciales».

48. Aunque es cierto que, formalmente, el recurso de anulación de las recurrentes únicamente se refería a la apreciación de la Comisión, realizada en la Decisión controvertida, del requisito relativo a la selectividad y no a la relativa a la existencia de una ventaja económica, no es menos cierto que, como ya se ha subrayado, su argumentación era, en cuanto al fondo, pertinente para la apreciación de ambos requisitos, puesto que se refería a la identificación, en dicha Decisión, del sistema de referencia o del régimen fiscal «normal», examen que es idéntico para ambos requisitos y que, si fuera contrario al Derecho nacional aplicable, viciaría necesariamente en la misma medida la apreciación de esos dos requisitos.

49. Por consiguiente, si el Tribunal General hubiese examinado, como estaba obligado a hacerlo, esa alegación de las recurrentes, no habría modificado en modo alguno el objeto de la demanda tal como se había determinado en el escrito de interposición del recurso de anulación y, en consecuencia, no habría violado el principio *ne ultra petita*.

50. Asimismo, el Tribunal General no habría violado ese principio si, al término de dicho examen, hubiese llegado a la conclusión de que la Decisión controvertida debía ser anulada, ya que, en ella, la Comisión había realizado una identificación errónea del sistema de referencia o del régimen fiscal «normal».

51. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede anular la Decisión controvertida.

Sobre la devolución del asunto al Tribunal General

52. Con arreglo al artículo 61 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuando se estime el recurso de casación, el Tribunal de Justicia anulará la resolución del Tribunal General. En tal caso, el Tribunal de Justicia podrá o bien resolver él mismo definitivamente el litigio, cuando su estado así lo permita, o bien devolver el asunto al Tribunal General para que este último resuelva.

53. Mediante la presente sentencia se declara que el Tribunal General ha incurrido en un error de Derecho al no haber examinado la alegación de las recurrentes por la que estas impugnaban la identificación realizada por la Comisión, en la Decisión controvertida, del sistema de referencia o del régimen fiscal «normal».

54. Al no haber realizado el Tribunal General el control de la interpretación efectuada por la Comisión del Derecho nacional aplicable a los efectos de determinar el sistema de referencia o el régimen fiscal «normal» aplicable que le incumbía realizar a la luz de la alegación específicamente expuesta ante él por las recurrentes, el Tribunal de Justicia considera que el estado del presente litigio no permite resolverlo. En consecuencia, procede devolver el asunto al Tribunal General.

Costas

55. Dado que se devuelve el asunto al Tribunal General, debe reservarse la decisión sobre las costas.

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

- 1) Anular el auto del Tribunal General de 22 de octubre de 2021, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión (T-510/20, no publicado, EU:T:2021:745).
- 2) Devolver el asunto al Tribunal General.
- 3) Reservar la decisión sobre las costas.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.