

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 25 de junio de 2025**Sala 1.ª ampliada**Asunto n.º T-510/20***SUMARIO:****Ayudas de estado. Tratamiento fiscal de los operadores de casinos públicos en Alemania.**

Exacción sobre los beneficios. *Deducibilidad de la base imponible del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas de las cuotas pagadas en concepto de esa exacción.* Una asociación profesional de operadores de máquinas de juegos de azar, y 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 Alemania. 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 las actividades de restauración, estaban sujetos al régimen fiscal normal, constituido por el impuesto sobre actividades económicas y por el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre sociedades. Sin embargo, la parte de la exacción sobre los beneficios derivados de los ingresos no procedentes de los juegos de azar era deducible de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas y del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades en concepto de «gastos ocasionados por la actividad de la empresa» en Renania del Norte-Westfalia. Las demandantes sostienen que la única concesionaria de casinos públicos en Renania del Norte-Westfalia (WestSpiel), al beneficiarse de la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios de la base imponible del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades, así como del impuesto sobre actividades económicas, se ve favorecida respecto a las empresas que transfieren dividendos o, con carácter subsidiario, respecto a las que están sujetas a los impuestos no deducibles en virtud de las disposiciones pertinentes del Derecho alemán. La Comisión consideró que las cantidades abonadas al estado federado de Renania del Norte-Westfalia por los casinos públicos en concepto de exacción sobre los beneficios constituyen un gasto ocasionado por sus actividades que, por tanto, es deducible a efectos de la determinación de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas, así como del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades. La Comisión estimó que la exacción sobre los beneficios puede compararse a los pagos excepcionales impuestos a las empresas como consecuencia de un comportamiento contrario a la competencia, debido a que tales pagos se calculan teniendo en cuenta la totalidad de los beneficios obtenidos gracias a ese comportamiento. El presente asunto se limita a los ingresos de los casinos que no proceden de los juegos de azar, ya que la exacción sobre los beneficios grava todas las fuentes de ingresos de los casinos públicos, incluidas las procedentes de los juegos de azar, y solo la parte del pago que no procede de los juegos de azar es deducible de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas, así como del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades. La Comisión precisó que los casinos públicos se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable a las de demás empresas obligadas al pago del impuesto sobre actividades económicas, así como del impuesto sobre la renta o del impuesto de sociedades, y todas las empresas pueden deducir de las bases imponibles los gastos ocasionados por sus actividades y añadió que el *Bundesverfassungsgericht* (Tribunal Constitucional Federal) consideraba tales pagos como gastos deducibles para evitar una doble imposición. Por tanto, el Tribunal estima que la Comisión concluyó fundadamente que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios no supone una excepción a las normas generales de tributación del régimen fiscal normal que constituye el marco de referencia, de modo que la medida controvertida no implica la concesión de una ventaja selectiva en el sentido del art. 107 TFUE.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-510/20 RENV,

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

Síguenos en...



representadas por los Sres. A. Bartosch y R. Schmidt, abogados,
partes demandantes,
contra

Comisión Europea, representada por los Sres. B. Stromsky y C. Kovács, en calidad de agentes,
parte demandada,
apoyada por

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

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Primera ampliada),
integrado por los Sres. S. Pappasavvas, Presidente, y el Sr. R. Mastroianni, la Sra. M. Brkan y los
Sres. I. Gâlea (Ponente) y S. L. Kalèda, Jueces;

Secretaria: Sra. S. Jund, administradora;

vista la sentencia de 21 de septiembre de 2023, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión
(C-831/21 P, EU:C:2023:686);

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

celebrada la vista el 12 de noviembre de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso basado en el artículo 263 TFUE, las demandantes, Fachverband Spielhallen eV y LM, solicitan la 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 (garantía de rentabilidad) (en lo sucesivo, «Decisión impugnada»), en la medida en que desestima la denuncia que presentaron contra el hecho de que las cantidades abonadas al Land Nordrhein-Westfalen (estado federado de Renania del Norte-Westfalia, Alemania) por los operadores públicos de casinos en concepto de exacción sobre los beneficios fueran deducibles de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas, del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades.

Antecedentes del litigio

2 El 22 de marzo de 2016, las demandantes, Fachverband Spielhallen, una asociación profesional de ochenta y ocho operadores de máquinas de juegos 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 Alemania.

3 En Renania del Norte-Westfalia, las actividades de juegos de azar propuestas en los casinos se regían por la Spielbankgesetz NRW (Ley de Casinos del Estado Federado de Renania del Norte-Westfalia; en lo sucesivo, «Ley de Casinos»), de 13 de noviembre de 2012, hasta su sustitución por la Spielbankgesetz NRW (Ley de Casinos del Estado Federado de Renania del Norte-Westfalia), de 29 de mayo de 2020. Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «WestSpiel») era entonces la única concesionaria de casinos públicos en ese estado federado.

4 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 las actividades de restauración, estaban sujetos al régimen fiscal normal, constituido por el impuesto sobre actividades económicas y por el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre sociedades.

5 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 proviniera 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 ese beneficio debía transferirse al estado federado (en lo sucesivo, «exacción sobre los beneficios»).

6 Sin embargo, la parte de la exacción sobre los beneficios derivados de los ingresos no procedentes de los juegos de azar era deducible de las bases imponibles del impuesto sobre

actividades económicas y del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades en concepto de «gastos ocasionados por la actividad de la empresa».

7 En su denuncia relativa a la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios en Renania del Norte-Westfalia, las demandantes alegaban, en particular, que esta deducibilidad de la exacción sobre los beneficios de las bases imponibles de los impuestos antes mencionados (en lo sucesivo, «medida controvertida») constituía una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

8 Tras un intercambio de escritos con las demandantes, la Comisión, en la Decisión impugnada, consideró que la medida controvertida no confería ninguna ventaja selectiva, de modo que no estaba comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1. Por consiguiente, en cuanto respecta a la medida controvertida, decidió no incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2.

9 Mediante auto de 22 de octubre de 2021, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión (T-510/20, no publicado, EU:T:2021:745), el Tribunal General declaró que el recurso interpuesto por las demandantes contra la Decisión impugnada carecía manifiestamente de fundamento jurídico alguno en su totalidad.

10 Mediante sentencia de 21 de septiembre de 2023, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión (C-831/21 P, EU:C:2023:686), el Tribunal de Justicia anuló el auto de 22 de octubre de 2021, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión (T-510/20, no publicado, EU:T:2021:745). En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el Tribunal General había incurrido en un error de Derecho al no haber examinado la alegación de las demandantes por la que estas impugnaban la identificación realizada por la Comisión, en la Decisión impugnada, del sistema de referencia o del régimen fiscal normal.

11 El Tribunal de Justicia devolvió el asunto al Tribunal General para que lo examinara en cuanto al fondo y reservó la decisión sobre las costas.

Pretensiones de las partes

12 Las demandantes solicitan al Tribunal General que:

- Anule la Decisión impugnada en la parte en que se refiere a la medida controvertida.
- Condene en costas a la Comisión.

13 La Comisión, apoyada por la República Federal de Alemania, solicita al Tribunal General que:

- Desestime el recurso.
- Condene en costas a las demandantes.

Fundamentos de Derecho

14 En apoyo de su recurso, las demandantes invocan un motivo único, basado en la vulneración de sus derechos procesales como consecuencia de que la Comisión no incoara el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, a pesar de que, según sostienen, al término de la fase preliminar de examen, no había podido superar todas las serias dificultades suscitadas por la apreciación de la medida controvertida.

15 El motivo único presentado por las demandantes consta, en esencia, de cinco partes. En la primera parte, las demandantes sostienen que la Comisión supuso erróneamente que consideraban que la exacción sobre los beneficios era un impuesto, mientras que siempre habían indicado que se trataba de un dividendo o de una transferencia de beneficios no deducible en virtud del régimen fiscal normal. En la segunda parte, alegan que la Comisión calificó 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, impugnan los criterios utilizados por la Comisión para calificar como impuesto la exacción sobre los beneficios. En la cuarta parte, formulan una serie de alegaciones para sostener que, aun suponiendo que la exacción sobre los beneficios constituya un impuesto, no puede deducirse de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas, del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades. En la quinta parte, las demandantes formulan alegaciones para rebatir la constatación realizada en la nota a pie de página n.º 77 de la Decisión impugnada, según la cual la exacción sobre los beneficios es comparable a los pagos específicos impuestos a las empresas, por ejemplo, por comportamientos contrarios a la competencia, que son deducibles de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas, del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades.

Observaciones preliminares

16 Con carácter preliminar, ha de recordarse que, en el marco del procedimiento de control de las ayudas de Estado, se deben distinguir, por una parte, la fase preliminar de examen de las ayudas, instituida en el artículo 108 TFUE, apartado 3, que únicamente tiene por objeto permitir que la Comisión se forme una primera opinión sobre la medida de que se trate, y, por otra, el procedimiento de investigación formal establecido en el artículo 108 TFUE, apartado 2.

17 La legalidad de una decisión, como la Decisión impugnada, de no formular objeciones, basada en el artículo 4, apartado 2, del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 [TFUE] (DO 2015, L 248, p. 9), depende de si la apreciación de la información y de los elementos de que disponía la Comisión, en la fase preliminar de examen de la medida de que se trate, debería haber planteado objetivamente dudas en cuanto a la calificación como ayuda de esta medida en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, habida cuenta de que tales dudas deben dar lugar a la apertura de un procedimiento de investigación formal en el que pueden participar las partes interesadas a las que se refiere el artículo 1, letra h), de dicho Reglamento (véase, por analogía, la sentencia de 2 de septiembre de 2021, Comisión/Tempus Energy y Tempus Energy Technology, C-57/19 P, EU:C:2021:663, apartado 38).

18 Cuando, al término de la fase preliminar de examen, la Comisión adopta una decisión por la que declara que una medida estatal no tiene carácter de ayuda de Estado, se niega también implícitamente a incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, y en el artículo 6, apartado 1, del Reglamento 2015/1589 (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2010, NDSHT/Comisión, C-322/09 P, EU:C:2010:701, apartado 51 y jurisprudencia citada).

19 Por otro lado, cuando una parte demandante solicita la anulación de una decisión de no formular objeciones, está aduciendo esencialmente que la decisión adoptada por la Comisión respecto a la ayuda de que se trate ha sido adoptada sin que dicha institución iniciara el procedimiento de investigación formal, vulnerando, por este motivo, sus derechos de procedimiento. Para que se estime su demanda de anulación, la parte demandante puede invocar cualquier motivo que pueda demostrar que la apreciación de la información y de los elementos de que dispone la Comisión, en la fase preliminar de examen de la medida notificada, debería haber planteado dudas en cuanto a la calificación como ayuda de esa medida en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de septiembre de 2021, Comisión/Tempus Energy y Tempus Energy Technology, C-57/19 P, EU:C:2021:663, apartado 39 y jurisprudencia citada).

20 Por tanto, corresponde al juez de la Unión Europea, cuando conoce de una pretensión de anulación de tal decisión, determinar si la apreciación de la información y de los elementos de que disponía la Comisión, en la fase preliminar de examen de la medida nacional controvertida, debería haber planteado objetivamente dudas en cuanto a la calificación de dicha medida como ayuda, dado que tales dudas deben dar lugar a la incoación de un procedimiento de investigación formal (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, Scandlines Danmark y Scandlines Deutschland/Comisión, C-174/19 P y C-175/19 P, EU:C:2021:801, apartado 67 y jurisprudencia citada).

21 A este respecto, cabe recordar que la existencia de dudas que justifiquen la incoación del procedimiento de investigación formal a que se refiere el artículo 108 TFUE, apartado 2, implica que la Comisión ha encontrado objetivamente dificultades serias al examinar el carácter de ayuda de la medida de que se trate o su compatibilidad con el mercado interior. El concepto de «dificultades serias» tiene carácter objetivo. De ello se desprende que el control de legalidad efectuado por el Tribunal General sobre la existencia de dificultades serias no puede limitarse a la búsqueda del error manifiesto de apreciación (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de septiembre de 2018, HH Ferries y otros/Comisión, T-68/15, EU:T:2018:563, apartado 61 y jurisprudencia citada).

22 Además, la prueba de la existencia de dudas que puedan justificar la incoación del procedimiento de investigación formal contemplado en el artículo 108 TFUE, apartado 2, que debe buscarse tanto en las circunstancias de la adopción de la decisión de no formular objeciones como en su contenido, debe aportarse por el solicitante de la anulación de dicha decisión a partir de un conjunto de indicios concordantes (sentencias de 2 de septiembre de 2021, Comisión/Tempus Energy y Tempus Energy Technology, C-57/19 P, EU:C:2021:663, apartado 40, y de 19 de septiembre de 2018, HH Ferries y otros/Comisión, T-68/15, EU:T:2018:563, apartado 63).

23 Las cinco partes del motivo único invocado por las recurrentes deben examinarse a la luz de esta jurisprudencia.

24 El Tribunal General considera necesario examinar, en primer lugar y conjuntamente, las partes segunda a quinta del motivo único, habida cuenta de que las demandantes sostienen en ellas, en esencia, que la Comisión encontró dificultades serias al apreciar, durante la fase preliminar de examen, la selectividad de la medida controvertida. A continuación, se examinará la primera parte del motivo único.

Sobre las partes segunda a quinta del motivo único

25 Las demandantes sostienen, en esencia, que la calificación de la exacción sobre los beneficios como impuesto específico en Derecho alemán es errónea. Por consiguiente, a su juicio, la Comisión incurrió en error en cuanto a la determinación del sistema de referencia aplicable, por un lado, y no comprobó si la medida controvertida constituye una excepción a dicho sistema de referencia, por otro lado.

26 La Comisión, apoyada por la República Federal de Alemania, rebate las alegaciones de las demandantes.

27 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 siguientes. 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 con falsear la competencia (véanse las sentencias de 16 de julio de 2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, apartado 24 y jurisprudencia citada, y 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 66 y jurisprudencia citada).

28 En lo que se refiere al requisito de selectividad de la ventaja, que es constitutivo del concepto de «ayuda estatal» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, se desprende de una jurisprudencia asimismo reiterada del Tribunal de Justicia que la apreciación de este requisito exige que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que, por lo tanto, reciben un trato diferenciado que puede calificarse, en esencia, de discriminatorio (véase 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 67 y jurisprudencia citada; véanse también, en este sentido, las sentencias de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartados 75 y 101, y de 14 de enero de 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, apartados 53 a 55).

29 En este contexto, para calificar una medida fiscal nacional como «selectiva», la Comisión debe proceder a un examen en tres tiempos. 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, debe demostrar que la medida fiscal en cuestión supone una excepción a ese sistema de referencia, en la medida en 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 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 demostrar, en un tercer momento, que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben tales medidas (véase 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).

30 Por lo tanto, para apreciar el carácter selectivo de una medida fiscal, es necesario que el régimen fiscal común o 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 (véase 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 71 y jurisprudencia citada).

31 En primer lugar, cabe precisar que la determinación del marco 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 (véase 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 72 y jurisprudencia citada).

32 A este respecto, debe señalarse que la selectividad de una medida fiscal no puede evaluarse con arreglo a un sistema de referencia formado por una serie de disposiciones del Derecho nacional del Estado miembro de que se trate que han sido extraídas artificialmente de un marco normativo más amplio [sentencia de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión, C-203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 103].

33 Asimismo, cuando la medida fiscal examinada no pueda disociarse del conjunto del sistema general tributario del Estado miembro de que se trate, deberá hacerse referencia a dicho sistema. Por el contrario, cuando resulte que tal medida puede disociarse claramente de dicho sistema general, no puede excluirse que el marco de referencia que deba tenerse en cuenta sea más restringido que el sistema general, o incluso que se identifique con la propia medida, cuando esta se presente como una norma dotada de una lógica jurídica autónoma y no sea posible identificar un conjunto normativo coherente fuera de la misma (sentencia de 6 de octubre de 2021, World Duty Free Group y España/Comisión, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 63).

34 En segundo lugar, fuera de los ámbitos en los que el Derecho fiscal de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro del que se trate el que determina, mediante el ejercicio de sus propias competencias 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 la base imponible y del hecho imponible, incluidas las posibles exenciones relativas a este (véase la sentencia de 14 de diciembre de 2023, Comisión/Amazon.com y otros, C-457/21 P, EU:C:2023:985, apartado 39 y jurisprudencia citada).

35 En tercer lugar, según la jurisprudencia, al determinar el marco de referencia con vistas a la aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, a unas medidas fiscales, la Comisión está obligada, en principio, a aceptar la interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho nacional llevada a cabo por el Estado miembro de que se trate en el marco del debate contradictorio, siempre que dicha interpretación sea compatible con la letra de esas disposiciones [sentencias de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 120, y de 19 de septiembre de 2024, Reino Unido y otros/Comisión (Tributación de los beneficios de las SEC), C-555/22 P, C-556/22 P y C-564/22 P, EU:C:2024:763, apartado 97].

36 La Comisión solo podrá apartarse de la referida interpretación si puede demostrar que existe una interpretación dominante en la jurisprudencia o la práctica administrativa de ese Estado miembro, basándose para ello en pruebas fiables y concordantes, sometidas a dicho debate contradictorio [sentencias de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 121, y de 19 de septiembre de 2024, Reino Unido y otros/Comisión (Tributación de los beneficios de las SEC), C-555/22 P, C-556/22 P y C-564/22 P, EU:C:2024:763, apartado 98].

37 De conformidad con el artículo 4 TUE, apartado 3, dicho Estado miembro está sujeto a un deber de cooperación leal durante todo el procedimiento relativo a la investigación de una medida con arreglo a las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado. Ese deber implica, en particular, que el mismo Estado miembro proporcione a la Comisión, de buena fe, toda la información pertinente que le haya solicitado esta última en relación con la interpretación de las disposiciones del Derecho nacional pertinentes a efectos de determinar el marco de referencia, sentada por la jurisprudencia o la práctica administrativa nacionales [sentencias de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 122, y de 19 de septiembre de 2024, Reino Unido y otros/Comisión (Tributación de los beneficios de las SEC), C-555/22 P, C-556/22 P y C-564/22 P, EU:C:2024:763, apartado 99].

38 Procede examinar a la luz de los principios recordados en los apartados anteriores si las demandantes han demostrado que la Comisión vulneró sus derechos procedimentales al

negarse a incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, a pesar de que, según indican, cuando examinó la selectividad de la medida controvertida, encontró serias dificultades.

Sobre el sistema de referencia

39 Debe examinarse si, como sostienen, en esencia, las demandantes, la Comisión encontró dificultades serias a la hora de determinar el sistema de referencia aplicable.

40 Cabe señalar que el sistema de referencia fue identificado en los considerandos 78 y 80 de la Decisión impugnada. Dicho sistema está constituido por los impuestos pertinentes aplicables a todas las empresas, a saber, el impuesto sobre actividades económicas y el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre sociedades. En una respuesta a una pregunta del Tribunal General formulada en el marco de una diligencia de ordenación del procedimiento, la Comisión confirmó que estos impuestos integran el sistema de referencia pertinente para apreciar si la medida controvertida constituye una excepción a dicho sistema.

41 Según la Comisión y la República Federal de Alemania, del considerando 78 de la Decisión impugnada se desprende que las bases imponibles de esos impuestos se determinan teniendo en cuenta el principio de la «renta neta», en el sentido de que, según las normas generales relativas a la imposición de las rentas, los «gastos ocasionados por la actividad de la empresa» son deducibles de dichas bases imponibles.

42 Por lo que respecta al principio de la renta neta, de la jurisprudencia del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal, Alemania), que se menciona en la nota a pie de página n.º 77 de la Decisión impugnada, se desprende que, de conformidad con el principio general de igualdad consagrado en el artículo 3, apartado 1, de la Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Ley Fundamental de la República Federal de Alemania), en materia fiscal, la imposición de las rentas debe determinarse teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente. De ello resulta que, en la legislación en materia de impuesto sobre la renta, solo está sujeto al impuesto el incremento del patrimonio de la empresa, lo que implica que, en principio, todos los gastos ocasionados por la actividad de la empresa son deducibles como gastos de explotación.

43 A este respecto, en respuesta a una pregunta del Tribunal General formulada en el marco de una diligencia de ordenación del procedimiento, la República Federal de Alemania confirmó que el régimen fiscal normal en este Estado miembro se rige por el principio constitucional de capacidad contributiva, el cual, como expresión del principio general de igualdad, implica que cada uno debe contribuir a la financiación de los servicios públicos en función de su capacidad económica individual. Según la República Federal de Alemania, el principio de capacidad contributiva constituye el fundamento del principio de la renta neta objetiva, según el cual los gastos de explotación que son inevitables para la actividad ejercida por los contribuyentes deben ser deducibles de las bases imponibles.

44 Procede señalar que, como indicó la República Federal de Alemania en respuesta a otra pregunta del Tribunal General en el marco de una diligencia de ordenación del procedimiento, este principio de la renta neta fue recogido en las disposiciones mencionadas en la nota a pie de página n.º 41 de la Decisión impugnada, a saber, el artículo 4, apartados 1, 3 y 4, de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta) (en lo sucesivo, «EStG»); el artículo 8, apartado 1, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades) (en lo sucesivo, «KStG») y el artículo 7, apartado 1, de la Gewerbesteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas) (en lo sucesivo, «GewStG»).

45 Por otra parte, la República Federal de Alemania ha precisado que el principio de la renta neta, que rige el Derecho tributario alemán, es también una expresión de otro principio, a saber, el de legalidad del impuesto, que vincula a la Administración tributaria y la obliga a calcular y recaudar los impuestos de igual manera con arreglo a la ley.

46 En el presente asunto, conforme a las exigencias derivadas de la jurisprudencia citada en el apartado 31 anterior, la Comisión determinó el marco de referencia tras un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables resultante de una interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho tributario proporcionada por la República Federal de Alemania en el marco de un debate contradictorio.

47 Es pacífico entre las partes que el pago de dividendos, por cuanto son una forma de afectación de los beneficios, no puede constituir un gasto ocasionado por la actividad de la empresa que pueda dar lugar a la reducción de la renta imponible de una sociedad, a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades (artículo 8, apartado 3, de la KStG) y del impuesto sobre actividades económicas (artículo 7 de la GewStG).

48 Además, con arreglo a las disposiciones del Derecho tributario alemán, existen excepciones a la regla de la deducibilidad de los gastos ocasionados por la actividad de la empresa. Se trata de los impuestos cuya no deducibilidad está expresamente establecida por los artículos 4, apartado 5b, y 12, punto 3, de la EStG y por el artículo 10, punto 2, de la KStG.

49 Asimismo, en el considerando 156 de la Decisión impugnada, la Comisión precisó que el artículo 4, apartado 5b, de la EStG excluye la deducción únicamente para el impuesto sobre actividades económicas, y no para todos los impuestos sobre los beneficios. Según la Comisión, la regla básica es la deducibilidad de los gastos ocasionados por la actividad de la empresa y solo cuando existe una excepción explícita al principio de la renta neta un gasto de una empresa no es deducible a efectos de la determinación de la base imponible. Por tanto, la Comisión consideró que ninguna disposición se opone a la deducibilidad de un impuesto específico sobre los beneficios.

50 A este respecto, procede señalar que las demandantes no han demostrado que la Comisión hubiera debido determinar que la no deducibilidad de la exacción sobre los beneficios como excepción al principio de la renta neta fuera parte constitutiva del sistema de referencia. Por una parte, como se desprende de los considerandos 153 a 158 de la Decisión impugnada, la Comisión no ignoró la existencia de excepciones o limitaciones a la regla de la deducibilidad de los gastos ocasionados por la actividad de la empresa. Por otra parte, de la jurisprudencia citada en el apartado 32 anterior resulta que la selectividad de una medida fiscal no puede evaluarse con arreglo a un marco de referencia formado por una serie de disposiciones del Derecho nacional del Estado miembro de que se trate que han sido extraídas artificialmente de un marco normativo más amplio. Por consiguiente, cuando la medida fiscal en cuestión sea inseparable del sistema general tributario del Estado miembro de que se trate, deberá hacerse referencia a dicho sistema [sentencia de 19 de septiembre de 2024, Reino Unido y otros/Comisión (Tributación de los beneficios de las SEC), C-555/22 P, C-556/22 P y C-564/22 P, EU:C:2024:763, apartado 95]. Así sucede en el presente asunto, dado que la Comisión definió el sistema de referencia como constituido, en particular, por el principio de la renta neta, y no únicamente por las excepciones a dicho principio.

51 Pues bien, de conformidad con la jurisprudencia citada en los anteriores apartados 35 a 37, para determinar el sistema de referencia, la Comisión no se apartó de la interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho tributario dada por la República Federal de Alemania en el marco del debate contradictorio. Además, procede señalar que las demandantes no han demostrado que la Comisión incurriese en error al adoptar la interpretación llevada a cabo por dicho Estado miembro. A este respecto, las demandantes no han presentado ninguna otra alegación ni elemento que pueda poner en entredicho el fundamento de la determinación por la Comisión de dicho sistema de referencia. En efecto, aunque las demandantes invocan en sus escritos determinadas sentencias de los órganos jurisdiccionales alemanes, en particular del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal), del Bundesverwaltungsgericht (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Alemania) y del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), cabe observar que las alegaciones basadas en la jurisprudencia nacional no tienen por objeto la interpretación de las disposiciones pertinentes que constituyen el sistema de referencia en el presente asunto.

52 Asimismo, ha de señalarse que, en sus escritos, las demandantes no cuestionan que el principio de la renta neta implemente el principio de capacidad contributiva, que implica que, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), para determinar la capacidad contributiva de un contribuyente, es preciso deducir de los ingresos imposables los gastos en que este haya incurrido para generar dichos ingresos.

53 En cuanto atañe a la determinación del sistema de referencia a partir del que procede examinar si la medida controvertida constituye una excepción, las demandantes aducen que tal sistema debería haber incluido el impuesto sobre el valor añadido (IVA). Pues bien, debe señalarse que esta alegación relativa al hecho de que no se haya tomado en consideración el IVA a la hora de determinar el sistema fiscal de referencia no es pertinente, dado que, en la Decisión impugnada, las imputaciones relativas al IVA únicamente se abordan en relación con una medida distinta de la controvertida.

54 De las consideraciones anteriores resulta que la Comisión podía aceptar la interpretación llevada a cabo por la República Federal de Alemania en lo que respecta a la identificación del sistema de referencia e identificar la medida controvertida como la deducibilidad de la base imponible del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas, aplicada por los operadores de casinos públicos, de las cantidades abonadas al estado federado de Renania del Norte-Westfalia por estos últimos en concepto de

la exacción sobre los beneficios establecida en el artículo 14 de la Ley de Casinos en cuanto concierne a los ingresos no procedentes de los juegos de azar.

55 Por tanto, cabe concluir que las demandantes no han demostrado que la Comisión encontrara dificultades serias para determinar el sistema de referencia en consideración al cual procede examinar si la medida controvertida constituye una excepción.

Sobre la existencia de una excepción al sistema de referencia

56 Las demandantes sostienen, en esencia, que WestSpiel, al beneficiarse de la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios de la base imponible del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades, así como del impuesto sobre actividades económicas, se ve favorecida respecto a las empresas que transfieren dividendos o, con carácter subsidiario, respecto a las que están sujetas a los impuestos no deducibles en virtud de las disposiciones pertinentes del Derecho alemán.

57 Por una parte, las demandantes alegan que el error de la Comisión consiste, en particular, en haber calificado la exacción sobre los beneficios como «impuesto específico», lo que, a su juicio, le permitió concluir que los importes abonados en concepto de esa exacción eran deducibles de las bases imponibles del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades, así como del impuesto sobre actividades económicas, conforme a las normas generales de tributación del régimen fiscal normal establecidas por el Derecho tributario alemán aplicable, que admiten la deducibilidad de los gastos ocasionados por la actividad de la empresa.

58 Por otra parte, las demandantes aducen que la exacción sobre los beneficios debe considerarse una «transferencia» o una «distribución» de beneficios o, con carácter subsidiario, un «impuesto sobre la renta (en sentido amplio)», y no un «impuesto» o un «impuesto específico», de modo que, de conformidad con el Derecho tributario alemán aplicable, la exacción sobre los beneficios no debería haberse deducido de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas ni del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades.

59 Procede señalar que la argumentación de las demandantes está dirigida a impugnar la calificación de la exacción sobre los beneficios como impuesto específico deducible y a alegar, con carácter principal, que dicha exacción es comparable a los dividendos y, con carácter subsidiario, que, en el caso de que deba calificarse como impuesto, sería comparable a los impuestos cuya no deducibilidad está expresamente establecida por los artículos 4, apartado 5b, y 12, punto 3, de la EStG y por el artículo 10, punto 2, de la KStG.

60 En el presente asunto, el Tribunal General considera oportuno examinar, en un primer momento y con carácter preliminar, si la Comisión encontró dificultades serias en cuanto a la calificación de la exacción sobre los beneficios como impuesto específico deducible.

61 Del considerando 151 de la Decisión impugnada se desprende que la medida controvertida se basa en la interpretación del Derecho tributario alemán según la cual la exacción sobre los beneficios se deduce de la base imponible del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades, así como del impuesto sobre actividades económicas, en concepto de gastos ocasionados por la actividad de la empresa en virtud del principio de la renta neta.

62 Además, en los considerandos 153 a 156 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que la exacción sobre los beneficios puede considerarse deducible como impuesto específico sobre los beneficios debido a sus efectos económicos, a su carácter obligatorio y a la falta de contrapartida. Como se ha señalado en el apartado 49 anterior, precisó que el artículo 4, apartado 5b, de la EStG excluye la deducción únicamente para el impuesto sobre actividades económicas, y no para todos los impuestos sobre los beneficios, y que ninguna disposición se opone a la deducibilidad de un impuesto específico sobre los beneficios.

63 Además, en el considerando 158 y en la nota a pie de página n.º 86 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que la exacción sobre los beneficios no es un dividendo y tampoco es comparable a un dividendo, debido a que, en primer lugar, tal exacción se abona al estado federado de Renania del Norte-Westfalia, que no es accionista de los casinos públicos; en segundo lugar, es fijada unilateralmente por la autoridad en una ley; en tercer lugar, se recauda de manera automática y obligatoria; en cuarto lugar, su importe debe afectarse a fines benéficos y, en quinto lugar, a diferencia de los dividendos que no están necesariamente vinculados a los beneficios obtenidos en un ejercicio determinado, la exacción sobre los beneficios está directamente relacionada con el ejercicio en curso. Por último, en el considerando 158 de la Decisión impugnada, la Comisión observó también que la forma jurídica de los operadores de casinos públicos no permite la transferencia de dividendos.

64 Procede señalar que la cuestión de si la exacción sobre los beneficios constituye un impuesto específico, como sostiene la Comisión, y, por tanto, si es deducible como gasto

ocasionado por la actividad de la empresa o si constituye una transferencia o una distribución de beneficios, como sostienen las demandantes, depende de la interpretación de las disposiciones pertinentes que conforman el marco de referencia. Lo mismo cabe decir de la alegación formulada con carácter subsidiario por las demandantes, según la cual, aun cuando la exacción sobre los beneficios sea un impuesto, se trata de un impuesto sobre la renta en sentido amplio, comparable a aquellos impuestos cuya no deducibilidad está expresamente establecida por los artículos 4, apartado 5b, y 12, punto 3, de la EStG y por el artículo 10, punto 2, de la KStG.

65 Pues bien, como resulta de la jurisprudencia citada en los anteriores apartados 35 y 36, al determinar el marco de referencia con vistas a la aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, a unas medidas fiscales, la Comisión está obligada, en principio, a aceptar la interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho nacional llevada a cabo por el Estado miembro de que se trate en el marco del debate contradictorio, siempre que dicha interpretación sea compatible con la letra de esas disposiciones. La Comisión solo podrá apartarse de la referida interpretación si puede demostrar que existe una interpretación dominante en la jurisprudencia o la práctica administrativa de ese Estado miembro, basándose para ello en pruebas fiables y concordantes, sometidas a dicho debate contradictorio. Lo mismo sucede cuando la parte demandante no consigue demostrar el carácter erróneo de la interpretación de las disposiciones del Derecho nacional pertinentes para examinar la existencia de una excepción al sistema de referencia en el contexto de la medida fiscal de que se trate.

66 En el presente asunto, procede subrayar que de los autos se desprende que la Comisión aceptó la interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho nacional llevada a cabo por la República Federal de Alemania en el marco del debate contradictorio.

67 A este respecto, ha de señalarse que, para considerar que la exacción sobre los beneficios era deducible como impuesto específico según el principio de la renta neta, la Comisión se basó, en el considerando 154 y en la nota a pie de página n.º 86 de la Decisión impugnada, en criterios que, en esencia, coinciden con los relativos a la definición del concepto de «impuesto» en Derecho alemán, a tenor del artículo 3, apartado 1, de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria), y con los mencionados en el considerando 47 de dicha Decisión. La Comisión también examinó las alegaciones formuladas por las demandantes sobre la calificación de la medida controvertida en Derecho alemán.

68 Sobre este particular, las demandantes no demuestran que la interpretación adoptada por la Comisión sea incompatible con el tenor de las disposiciones pertinentes del Derecho alemán. Tampoco aportan ningún argumento acerca de la existencia de una práctica administrativa contraria de las autoridades alemanas.

69 En efecto, como resulta del apartado 51 anterior, aunque las demandantes invocan en sus escritos determinadas sentencias de los órganos jurisdiccionales alemanes, en particular del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal), del Bundesverwaltungsgericht (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) y del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), procede señalar que las alegaciones basadas en la jurisprudencia nacional no tienen por objeto la interpretación o la aplicación de las disposiciones pertinentes que constituyen el sistema de referencia en el presente asunto.

70 Asimismo, procede desestimar las alegaciones de las demandantes según las cuales la comparación realizada en la nota a pie de página n.º 77 de la Decisión impugnada entre la exacción sobre los beneficios y los pagos excepcionales impuestos a las empresas como consecuencia de un comportamiento contrario a la competencia es inexacta y hace que dicha Decisión adolezca de contradicción. En efecto, como indicó la Comisión en sus escritos, ella efectuó esta comparación para presentar, a modo de ejemplo, la exacción sobre los beneficios como un gasto de explotación deducible cuyo alcance es más amplio y va más allá de los impuestos. No obstante, la Comisión indicó claramente, en la Decisión impugnada, que considera que la exacción sobre los beneficios constituye un impuesto específico.

71 Así pues, de conformidad con la jurisprudencia citada en los anteriores apartados 35 a 37, la Comisión aceptó, en el presente asunto, la interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho nacional llevada a cabo por la República Federal de Alemania en el marco del debate contradictorio a fin de aplicar dichas disposiciones a la medida fiscal controvertida. Por tanto, a la luz de las consideraciones anteriores, no procede cuestionar esta interpretación.

72 De ello se deduce que las demandantes no han demostrado que la Comisión encontrara dificultades serias por lo que respecta a la calificación de la exacción sobre los beneficios como impuesto específico.

73 Por consiguiente, procede comprobar si la medida controvertida constituye una excepción respecto al sistema de referencia, por introducir diferenciaciones entre operadores económicos

que, en consideración al objetivo asignado al sistema tributario alemán, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, a saber, en particular, entre los operadores sujetos a la exacción sobre los beneficios y los sujetos a impuestos cuya no deducibilidad está expresamente establecida por los artículos 4, apartado 5b, y 12, punto 3, de la EStG y por el artículo 10, punto 2, de la KStG.

74 Procede recordar que, según la jurisprudencia, en el marco del examen de la selectividad de una medida fiscal, tras haber identificado y examinado, en un primer momento, el régimen fiscal común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate, a saber, el sistema de referencia, es preciso, en un segundo momento, apreciar y determinar el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate demostrando que dicha medida supone una excepción al referido régimen común, por introducir diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (véase la sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos* y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49 y jurisprudencia citada).

75 Con carácter preliminar, debe señalarse que el presente asunto se limita a los ingresos de los casinos que no proceden de los juegos de azar. A este respecto, según la nota a pie de página n.º 76 de la Decisión impugnada, si bien la exacción sobre los beneficios grava todas las fuentes de ingresos de los casinos públicos, incluidas las procedentes de los juegos de azar, solo la parte del pago que no procede de los juegos de azar es deducible de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas, así como del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades.

76 En el presente asunto, en cuanto concierne al objetivo perseguido por el impuesto sobre actividades económicas y por el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre sociedades, en respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal General en el marco de una diligencia de ordenación del procedimiento, la Comisión confirmó que, como se desprende del considerando 105 de la Decisión impugnada, tal objetivo consiste en obtener ingresos a través de la percepción de un impuesto sobre las empresas en función de sus beneficios. A este respecto, en respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal General en el marco de una diligencia de ordenación del procedimiento, la República Federal de Alemania precisó que el régimen fiscal normal debe tener en cuenta el principio de capacidad contributiva.

77 Asimismo, por cuanto atañe a los ingresos de los casinos públicos que no proceden de los juegos de azar, en respuesta a una pregunta del Tribunal General en la vista, la Comisión precisó que, como se desprende, en esencia, del considerando 78 de la Decisión impugnada, los casinos públicos se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable a las de demás empresas obligadas al pago del impuesto sobre actividades económicas, así como del impuesto sobre la renta o del impuesto de sociedades, añadiendo que, de conformidad con el principio de la renta neta, recogido en las disposiciones del artículo 4, apartado 4, de la EStG, del artículo 8, apartado 1, de la KStG y del artículo 7, apartado 1, de la GewStG (véase el apartado 44 anterior), todas las empresas pueden deducir de las bases imponibles los gastos ocasionados por sus actividades.

78 Así, en el considerando 152 de la Decisión impugnada, la Comisión consideró que las cantidades abonadas al estado federado de Renania del Norte-Westfalia por los casinos públicos en concepto de exacción sobre los beneficios constituyen un gasto ocasionado por sus actividades que, por tanto, es deducible a efectos de la determinación de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas, así como del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades. En apoyo de esta constatación, en la nota a pie de página n.º 77 de la Decisión impugnada, la Comisión estimó que la exacción sobre los beneficios puede compararse a los pagos excepcionales impuestos a las empresas como consecuencia de un comportamiento contrario a la competencia, debido a que tales pagos se calculan teniendo en cuenta la totalidad de los beneficios obtenidos gracias a ese comportamiento. Añadió que el Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal) consideraba tales pagos como gastos deducibles para evitar una doble imposición.

79 Por tanto, en el considerando 152 de la Decisión impugnada, la Comisión estimó que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios constituía una aplicación, por parte de la República Federal de Alemania, de las normas generales de tributación del régimen fiscal normal que conforman el marco de referencia. Como se ha señalado en el apartado 42 anterior, de la nota a pie de página n.º 77 de la Decisión impugnada resulta que la imposición de las rentas se debe determinar teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente.

80 Es preciso señalar que, en la Decisión impugnada, con carácter subsidiario y en respuesta a las alegaciones formuladas por las demandantes durante la fase preliminar de examen, la Comisión consideró que la exacción sobre los beneficios, por una parte, no era comparable a los impuestos no deducibles establecidos en el artículo 10, punto 2, de la KStG y, por otra parte, no constituía un dividendo ni una transferencia de beneficios.

81 Sobre este particular, en respuesta a una diligencia de ordenación del procedimiento, la Comisión precisó que, si bien existen excepciones o limitaciones a la regla de deducibilidad de los gastos ocasionados por la actividad de la empresa, estas no se aplican a la medida controvertida, puesto que la exacción sobre los beneficios no constituye un dividendo, ni tampoco está comprendida en uno de los supuestos de no deducibilidad de las bases imponibles del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades expresamente establecidos, respectivamente, por los artículos 4, apartado 5b, y 12, punto 3, de la EStG y por el artículo 10, punto 2, de la KStG.

82 En primer lugar, por lo que respecta a las alegaciones de las demandantes según las cuales la exacción sobre los beneficios es comparable a los impuestos no deducibles establecidos en el artículo 10, punto 2, de la KStG, procede señalar que, en el considerando 154 de la Decisión impugnada, la Comisión calificó la exacción sobre los beneficios como «impuesto especial sobre las rentas de los casinos públicos», que no puede considerarse comparable, por las razones expuestas en el considerando 156 de esa misma Decisión, a un «impuesto general» que grave la renta o los beneficios no deducibles en virtud de dicha disposición.

83 En cualquier caso, en respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal General en el marco de una diligencia de ordenación del procedimiento, la Comisión precisó que la exacción sobre los beneficios se basa en el «excedente anual», mientras que el impuesto sobre sociedades se calcula en función de la «renta imponible» («zu versteuernde Einkommen»), determinada a partir de la «renta» («Einkommen») en el sentido de la EStG, con arreglo a los artículos 7, apartados 1 y 2, y 8, apartado 1, de la KStG. A este respecto, no puede prosperar la alegación de las demandantes de que el excedente anual es idéntico a la renta en el sentido del artículo 2, apartado 4, de la EStG. En efecto, según las demandantes, el artículo 2, apartados 2, punto 1, y 4, de la EStG asimila la renta procedente de la actividad comercial («Einkünfte aus Gewerbebetrieb») al beneficio y, con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la EStG, al que remite el artículo 2, apartado 2, punto 1, de la misma Ley, el beneficio se calcula, en principio, sobre la base de las normas del Handelsgesetzbuch (Código de Comercio) y puede, por tanto, a su vez, asimilarse al excedente anual. Pues bien, como ha señalado fundadamente la Comisión, la explicación dada por las demandantes es incompleta, habida cuenta de que el artículo 2, apartado 2, punto 1, de la EStG remite también a otras disposiciones de dicho texto que introducen una serie de modificaciones en la determinación del beneficio respecto al excedente anual. En particular, la Comisión indicó que algunos de los gastos de explotación contemplados en el artículo 4, apartado 5, de la EStG son gastos que reducen el excedente anual en Derecho mercantil, pero que no son deducibles a efectos de la determinación del beneficio.

84 Además, en respuesta a una pregunta del Tribunal General en el marco de una diligencia de ordenación del procedimiento y en la vista, la República Federal de Alemania precisó que la exacción sobre los beneficios constituye un «impuesto especial» sobre los establecimientos de juego comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 106, apartado 2, punto 5, de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, de modo que no puede tratarse de un «impuesto general» sobre la renta o los beneficios comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 106, apartado 3, de dicha Ley. Pues bien, procede señalar que las demandantes no han demostrado que la exacción sobre los beneficios constituya un «impuesto general» sobre la renta o sobre los beneficios, comparable a los impuestos no deducibles contemplados en el artículo 10, punto 2, de la KStG. Por tanto, la Comisión concluyó fundadamente que esta disposición no es comparable a la exacción sobre los beneficios.

85 En segundo lugar, deben desestimarse igualmente las alegaciones de las demandantes dirigidas contra la constatación de que la exacción sobre los beneficios no es un dividendo y tampoco es comparable a los dividendos.

86 En efecto, procede señalar, como se ha indicado en los anteriores apartados 63 y 67, que del considerando 158 y de la nota a pie de página n.º 86 de la Decisión impugnada se desprende que la exacción sobre los beneficios implica un pago pecuniario al estado federado de Renania del Norte-Westfalia, que es fijado unilateralmente por una autoridad pública mediante la adopción de una ley y que se recauda de manera automática y obligatoria. Cabe observar también que, a pesar de la imprecisión terminológica al hacer referencia a supuestos fines benéficos de dicha exacción, en el considerando 47 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que la exacción

contribuye al presupuesto general de dicho estado federado para fines de utilidad pública. Además, como destacó la Comisión en la vista, la exacción no es la contrapartida de una prestación concreta. De ello se deduce que, contrariamente a lo que sostienen las demandantes, dicha exacción constituye un «impuesto» en el sentido del artículo 3, apartado 1, de la Ley General Tributaria que no puede considerarse comparable a un dividendo.

87 Esta conclusión no queda desvirtuada por las alegaciones de las demandantes basadas en la eventual reinversión de las cantidades recaudadas. En efecto, aun suponiendo que los fondos percibidos en concepto de exacción sobre los beneficios se hubieran reinvertido en WestSpiel, debe señalarse que ello constituye una circunstancia fáctica que no puede desvirtuar la calificación jurídica de dicha exacción fiscal, puesto que se trata de fondos afectados al presupuesto del estado federado de Renania del Norte-Westfalia.

88 Por otra parte, el hecho de que el estado federado de Renania del Norte-Westfalia sea un accionista único indirecto de WestSpiel a través de NRW.Bank, y, por tanto, pueda beneficiarse de la exacción sobre los beneficios a diferente título del de ente administrativo, no puede desvirtuar la conclusión de que dicha exacción no constituye un dividendo, ni tampoco una transferencia de beneficios. En efecto, como ha señalado la República Federal de Alemania, la exacción sobre los beneficios no puede asimilarse a una transferencia de beneficios en el sentido del artículo 291, apartado 1, de la Aktiengesetz (Ley de Sociedades Anónimas), dado que no resulta de una relación contractual libremente consentida por los casinos públicos, sino de un impuesto especial establecido unilateralmente por el estado federado de Renania del Norte-Westfalia en el ejercicio de sus prerrogativas de poder público. A ello se añade, como ha señalado la Comisión, que, desde un punto de vista sistemático, el artículo 14, apartado 1, de la Ley de Casinos, que instaura la exacción sobre los beneficios, se sitúa entre los artículos 12, 13 y 15 de dicha Ley, que también tienen por objeto los impuestos.

89 De ello se deduce que la Comisión podía considerar válidamente, en el considerando 152 de la Decisión impugnada, que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios constituye una aplicación, por parte de la República Federal de Alemania, de las normas generales de tributación del régimen fiscal normal que conforman el sistema de referencia.

90 De las consideraciones anteriores resulta que la Comisión concluyó fundadamente, en particular en el considerando 152 de la Decisión impugnada, que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios no supone una excepción a las normas generales de tributación del régimen fiscal normal que constituye el marco de referencia, de modo que la medida controvertida no implica la concesión de una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

91 De ello se deduce que las demandantes no pueden sostener fundadamente que la Comisión encontrara dificultades serias al examinar la selectividad de la medida controvertida.

92 Esta conclusión no queda desvirtuada por las demás alegaciones presentadas por las demandantes.

93 En efecto, en primer lugar, por lo que respecta a la calificación de la medida controvertida en Derecho alemán, procede señalar, como se ha indicado en el apartado 67 anterior, que la Comisión concluyó, en el considerando 154 y en la nota a pie de página n.º 86 de la Decisión impugnada, que la exacción sobre los beneficios puede considerarse un impuesto específico en aplicación de determinados criterios que coinciden parcialmente, pero de manera determinante, con los establecidos a efectos de la definición del impuesto en Derecho alemán a tenor del artículo 3, apartado 1, de la Ley General Tributaria, así como con los elementos que caracterizan los impuestos aplicados por los estados federados, expuestos en el considerando 47 de la Decisión impugnada. Por tanto, las demandantes reprochan erróneamente a la Comisión que no tuviese en cuenta el Derecho alemán.

94 En segundo lugar, en cuanto a las demás alegaciones de las demandantes basadas en que la medida controvertida se adoptó en contra de lo dispuesto en las normas constitucionales relativas al ejercicio de la competencia en materia fiscal, procede señalar que el concepto de «ayuda de Estado» es un concepto objetivo que debe examinarse a la luz de los efectos causados por la medida de ayuda de que se trate, y no a la luz de otros elementos como la legalidad de la medida por la que se concede la ayuda (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, apartado 85 y jurisprudencia citada, y de 7 de octubre de 2010, *DHL Aviation y DHL Hub Leipzig/Comisión*, T-452/08, no publicada, EU:T:2010:427, apartado 40).

95 Asimismo, debe subrayarse que la supuesta vulneración del Derecho constitucional no tiene incidencia alguna en la definición del marco de referencia o en la existencia de una excepción a efectos de la apreciación del carácter selectivo de la medida controvertida en el sentido del artículo 107 TFUE. Por tanto, procede desestimar estas alegaciones por inoperantes.

96 En tercer lugar, por lo que respecta a las pruebas presentadas por las demandantes para impugnar la calificación de impuesto, en el sentido del artículo 3, apartado 1, de la Ley General Tributaria, de la exacción sobre los beneficios, procede recordar que las pruebas deben aportarse en el primer turno de escritos de alegaciones, en virtud del artículo 85, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General. Pues bien, dado que las pruebas en cuestión se presentaron en una fase posterior del procedimiento y el retraso en su presentación no se justificó de conformidad con el apartado 2 del mismo artículo, son inadmisibles. En cualquier caso, como observa la Comisión, la Decisión impugnada se adoptó antes de que se publicaran los datos contables de WestSpiel correspondientes al ejercicio de 2019. Pues bien, la legalidad de una decisión en materia de ayudas de Estado debe apreciarse únicamente en función de la información de que podía disponer la Comisión cuando adoptó dicha decisión (véase la sentencia de 14 de mayo de 2019, Marinvest y Porting/Comisión, T-728/17, no publicada, EU:T:2019:325, apartado 92 y jurisprudencia citada).

97 En cuarto lugar, por lo que respecta a las alegaciones de las demandantes sobre la supuesta contradicción en la Decisión impugnada en cuanto a las múltiples calificaciones de la exacción sobre los beneficios en Derecho interno, procede señalar que si bien puede admitirse que una motivación contradictoria constituye un indicio de la existencia de dificultades serias durante el examen preliminar de una medida con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3 (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de abril de 2021, Verband Deutscher Alten- und Behindertenhilfe y CarePool Hannover/Comisión, T-69/18, EU:T:2021:189, apartado 107), no es lo que ocurre en el presente asunto, puesto que la Comisión precisó que dicha exacción constituye un gasto de explotación deducible y un impuesto que no forma parte de las excepciones o limitaciones al principio de la renta neta.

98 Habida cuenta de lo expuesto anteriormente, procede señalar que ninguna de las alegaciones de las demandantes ha demostrado que la Comisión encontrara dificultades serias durante el examen preliminar, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 19 anterior.

99 Por tanto, procede desestimar las partes segunda a quinta del motivo único.

Sobre la primera parte del motivo único, basada en la desnaturalización de las alegaciones de las demandantes

100 En la primera parte del motivo único, las demandantes sostienen que la Comisión supuso erróneamente que consideraban que la exacción sobre los beneficios es un impuesto, cuando siempre habían indicado que se trata de una distribución de beneficios no deducible en virtud del régimen fiscal normal. Así, alegan que el hecho de deducir la exacción sobre los beneficios de la base imponible del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre sociedades, así como del impuesto sobre actividades económicas, constituye una medida que supone una excepción al régimen fiscal normal, que no autoriza tal deducción, y una ventaja selectiva en favor de WestSpiel.

101 La Comisión, apoyada por la República Federal de Alemania, refuta tal argumentación.

102 En el presente asunto, procede señalar que la Comisión indicó, en el considerando 154 de la Decisión impugnada, que las demandantes consideraron implícitamente que la exacción sobre los beneficios es un impuesto comparable a los impuestos sobre las rentas, a los impuestos personales y al impuesto sobre actividades económicas. No obstante, también indicó, en la nota a pie de página n.º 79 de la Decisión impugnada, que las demandantes habían considerado que la exacción sobre los beneficios no es un impuesto, de modo que la alegación de estas, basada en la prohibición de deducir los impuestos de la base imponible del impuesto sobre la renta o del impuesto de sociedades, carecía de fundamento.

103 De ello resulta que la Comisión no desnaturalizó las alegaciones de las demandantes, en la medida en que de la Decisión impugnada se desprende, como se confirmó además en la vista, que la Comisión examinó, por una parte, la hipótesis de que la exacción sobre los beneficios sea un impuesto comparable a los impuestos sobre las rentas, a los impuestos personales y al impuesto sobre actividades económicas y, por otra parte, aunque solo lo hizo con carácter subsidiario, la de que dicha exacción no sea un impuesto. A este respecto, procede subrayar que, como se desprende del apartado 86 anterior, la Comisión, en el considerando 158 y en la nota a pie de página n.º 86 de la Decisión impugnada, tuvo en cuenta las alegaciones de las demandantes según las cuales la exacción sobre los beneficios es un dividendo o es comparable a un dividendo.

104 Por tanto, procede desestimar la primera parte del motivo único y, en consecuencia, el recurso en su totalidad.

Costas

105 Según el artículo 133 del Reglamento de Procedimiento, se decidirá sobre las costas en la sentencia que ponga fin al proceso. A tenor del artículo 195 de dicho Reglamento, corresponde al Tribunal General, cuando se pronuncia tras la anulación y devolución del asunto por el Tribunal de Justicia, decidir sobre las costas relativas, por una parte, a los procedimientos entablados ante el Tribunal General y, por otra, al procedimiento de casación seguido ante el Tribunal de Justicia. Con arreglo al artículo 134, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por último, de conformidad con el artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

106 En el presente asunto, el Tribunal de Justicia, en la sentencia de casación, anuló el auto de 22 de octubre de 2021, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión (T-510/20, no publicado, EU:T:2021:745), y reservó la decisión sobre las costas. Por consiguiente, procede decidir en la presente sentencia sobre las costas relativas al procedimiento inicial ante el Tribunal General, al procedimiento de casación ante el Tribunal de Justicia y al presente procedimiento tras la devolución.

107 Al haber sido desestimadas las pretensiones de la Comisión en el procedimiento de casación ante el Tribunal de Justicia, procede condenarla a cargar con sus propias costas y con las de las demandantes correspondientes a dicho procedimiento.

108 Al haber sido desestimadas en cuanto al fondo las pretensiones de las demandantes en el procedimiento de devolución ante el Tribunal General, sobre la base de las alegaciones que habían formulado en el procedimiento ante el Tribunal General previo al recurso de casación, procede condenarlas al pago de las costas de ambos procedimientos.

109 La República Federal de Alemania cargará con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Primera ampliada)

decide:

- 1) **Desestimar el recurso.**
- 2) **Condenar a la Comisión Europea a cargar con sus propias costas y con las de Fachverband Spielhallen eV y LM en cuanto se refiere al procedimiento de casación ante el Tribunal de Justicia, en el asunto C-831/21 P.**
- 3) **Fachverband Spielhallen y LM cargarán, además de con sus propias costas, con las de la Comisión en cuanto se refiere al procedimiento de devolución ante el Tribunal General, en el asunto T-510/20 RENV, y al procedimiento inicial ante el Tribunal General, en el asunto T-510/20.**
- 4) **La República Federal de Alemania cargará con sus propias costas.**

Papasavvas

Mastroianni

Brkan

Gâlea

Kaléda

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 25 de junio de 2025.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.

Síguenos en...

