



Sentencias en los asuntos T-207/10, Deutsche Telekom/Comisión, T-227/10, Banco Santander/Comisión, T-239/11, Sigma Alimentos Exterior/Comisión, T-405/11, Axa Mediterranean/Comisión, T-406/11, Prosegur Compañía de Seguridad/Comisión, T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Comisión, y T-399/11 RENV, Banco Santander y Santusa/Comisión

El Tribunal General confirma las Decisiones de la Comisión Europea en las que se calificó de ayuda de Estado incompatible con el mercado interior el régimen fiscal español de amortización del fondo de comercio financiero

Según el Derecho fiscal español, la amortización del fondo de comercio (*goodwill*) sólo es posible a efectos fiscales en caso de combinación de empresas. Sin embargo, con arreglo a una medida fiscal introducida en 2001 en la Ley española del Impuesto sobre Sociedades,¹ si una empresa sujeta a este impuesto adquiere una participación de al menos un 5 % en una sociedad que no tenga su domicilio fiscal en España y dicha participación se posee de manera ininterrumpida durante al menos un año, el fondo de comercio «financiero» resultante de esta adquisición puede deducirse, en forma de amortización, de la base imponible del impuesto sobre sociedades que deba pagar esa empresa. El fondo de comercio «financiero» se define como el fondo de comercio que se habría consignado en la contabilidad de la empresa adquirente en caso de que se hubieran combinado las dos empresas.

Mediante preguntas escritas planteadas en 2005 y 2006, varios parlamentarios europeos preguntaron a la Comisión si dicha medida fiscal debía calificarse de ayuda estatal. La Comisión respondió en síntesis que, conforme a la información de que disponía, esa medida no constituía una ayuda estatal. Sin embargo, a raíz de la denuncia de una empresa privada, la Comisión abrió un procedimiento de investigación formal en octubre de 2007. El procedimiento relativo a las adquisiciones de participaciones realizadas dentro de la Unión Europea concluyó con la adopción de una Decisión de 28 de octubre de 2009,² y el procedimiento relativo a las adquisiciones de participaciones realizadas fuera de la Unión concluyó con la adopción de una Decisión de 12 de enero de 2011.³ Ambas Decisiones declararon que la medida controvertida era incompatible con el mercado interior y ordenaron a España que recuperara las ayudas otorgadas.

Varias empresas establecidas en España, entre ellas Autogrill España, S.A. (actualmente World Duty Free Group, S.A.), Banco Santander y Santusa Holding, solicitaron al Tribunal General de la Unión Europea que anulara estas Decisiones de la Comisión. En sendas sentencias de 7 de noviembre de 2014,⁴ el Tribunal General anuló las dos Decisiones de la Comisión por considerar

¹ Artículo 12, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, introducido en dicha Ley mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE n.º 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50493) y recogido en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE n.º 61, de 11 de marzo de 2004, p. 10951).

² Decisión 2011/5/CE de la Comisión, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España (DO 2011, L 7, p. 48).

³ Decisión 2011/282/UE de la Comisión, de 12 de enero de 2011, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España (DO 2011, L 135, p. 1). Esta Decisión fue objeto de dos correcciones de errores publicadas en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el 3 de marzo de 2011 y el 26 de noviembre de 2011.

⁴ Sentencias de 7 de noviembre de 2014 [T-219/10](#), *Autogrill España, S.A./Comisión*, y [T-399/11](#), *Banco Santander, S.A., y Santusa Holding, S.L./Comisión* (véase el [CP 145/14](#)).

que esta última no había demostrado el carácter selectivo de la medida controvertida. El Tribunal de Justicia anuló estas dos sentencias en 2016,⁵ obligando así al Tribunal General a pronunciarse de nuevo sobre si la medida fiscal controvertida es o no selectiva, dado que la selectividad es uno de los requisitos acumulativos necesarios para calificar una medida nacional de ayuda de Estado.

Una medida es selectiva cuando favorece a determinadas empresas en relación con otras, al impedir que estas últimas puedan beneficiarse de ella o bien, según el **método de análisis en tres etapas** cuya importancia recordó el Tribunal de Justicia en su sentencia de 2016, cuando trata de modo diferente empresas que se encuentran en situaciones comparables, sin que esta diferencia de trato esté justificada. Según dicho método, para calificar de selectiva una medida fiscal nacional la Comisión debe identificar, primero, el régimen tributario común o general aplicable en el Estado miembro de que se trate y, a continuación, demostrar que la medida fiscal en cuestión supone una excepción a ese régimen común. Sin embargo, el concepto de «ayuda estatal» no se aplica a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable desde el punto de vista del objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión —medidas que, por tanto, son *a priori* selectivas— si el Estado miembro de que se trate consigue demostrar que esa diferenciación está justificada porque deriva de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se enmarcan dichas medidas.

Aplicando este método en tres etapas, el Tribunal General concluye que la medida controvertida es selectiva, a pesar de que todas las empresas sujetas al impuesto sobre sociedades en España puedan acceder a la ventaja que establece dicha medida. Sobre este punto, el Tribunal General pone de relieve, entre otras cosas que, cuando las empresas sujetas al impuesto sobre sociedades en España adquieren participaciones en sociedades fiscalmente domiciliadas en España, no pueden obtener en virtud de esas operaciones la ventaja prevista en el mecanismo de deducción de que se trata, a diferencia de lo que ocurre con las empresas que adquieren participaciones en el extranjero. El Tribunal General deduce de ello que una medida fiscal nacional como la medida controvertida, que confiere una ventaja cuya obtención depende de la realización de una operación económica, puede ser selectiva incluso en caso de que, dadas las características de la operación en cuestión, cualquier empresa pueda optar libremente por realizar esa operación. A este respecto hace constar que a partir de ahora, según el Tribunal de Justicia, **una medida puede ser selectiva aunque la diferencia de trato derivada de ella se base en la distinción entre las empresas que optan por realizar ciertas operaciones y las empresas que optan por no realizarlas, y no en la distinción entre empresas en función de sus características propias.**

Para llegar a la conclusión de que la medida fiscal controvertida es selectiva, el Tribunal General considera, al igual que la Comisión, que dicha medida establece unas diferencias de trato entre las empresas que no están justificadas por la naturaleza y la estructura del régimen de tratamiento fiscal del fondo de comercio aplicado en España.

Así pues, en las sentencias dictadas hoy (asuntos T-227/10, T-239/11, T-405/11, T-406/11, T-219/10 RENV y T-399/11 RENV), **el Tribunal General confirma las dos Decisiones de la Comisión.**

En lo que respecta al asunto T-207/10, **el Tribunal General confirma igualmente la disposición de la Decisión de 2009 que permitía que esta medida fiscal española siguiera aplicándose, durante todo el período de amortización, a las adquisiciones de participaciones realizadas antes del 21 de diciembre de 2007** (fecha de publicación en el *Diario Oficial* de la Decisión de abrir el procedimiento de investigación formal) **o cuya realización se hubiera acordado irrevocablemente antes de esa fecha. Esta disposición pretendía proteger la confianza legítima de los beneficiarios de la medida** que, a causa de las respuestas en ese sentido dadas por la Comisión en 2006 a las preguntas parlamentarias antes mencionadas, podían pensar legítimamente que dicha medida no constituía una ayuda de Estado. En particular, el Tribunal General afirma que la Comisión había dado a los beneficiarios de la medida controvertida

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

garantías precisas de que esa medida no entraba en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas de Estado, y que la confianza de dichos beneficiarios en la legalidad de la medida resultaba legítima. Por otra parte, estima que la Comisión obró correctamente al considerar que la confianza legítima resultante de sus respuestas de 2006 concernía al mantenimiento de la medida fiscal que entró en vigor en 2002 y cubría, por tanto, las adquisiciones de participaciones efectuadas a partir de esa fecha y las ayudas otorgadas para tales adquisiciones de participaciones, incluso en caso de que se hubieran otorgado antes de esas respuestas.

NOTA: Contra las resoluciones del Tribunal General puede interponerse recurso de casación ante el Tribunal de Justicia, limitado a las cuestiones de Derecho, en un plazo de dos meses a partir de la notificación de la resolución.

NOTA: El recurso de anulación sirve para solicitar la anulación de los actos de las instituciones de la Unión contrarios al Derecho de la Unión. Bajo ciertos requisitos, los Estados miembros, las instituciones europeas y los particulares pueden interponer recurso de anulación ante el Tribunal de Justicia o ante el Tribunal General. Si el recurso se declara fundado, el acto queda anulado y la institución de que se trate debe colmar el eventual vacío jurídico creado por la anulación de dicho acto.

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

El texto íntegro de las sentencias ([T-207/10](#), [T-227/10](#), [T-239/11](#), [T-405/11](#), [T-406/11](#), [T-219/10 RENV](#) y [T-399/11 RENV](#)) se publica en el sitio CURIA el día de su pronunciamiento

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

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