Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. GIOVANNI PITRUZZELLA
presentadas el 21 de enero de 2021 [1]

**Asuntos acumulados C-53/19 P y C-65/19 P**

**Banco Santander, S. A.,**
**Santusa Holding, S. L.,**
**contra**
**Comisión Europea (C-53/19 P)**
**y**
**Reino de España**
**contra**
**Banco Santander, S. A.,**
**Santusa Holding, S. L.,**

**Comisión Europea (C-65/19 P)**

«Recurso de casación — Disposiciones relativas al impuesto sobre sociedades que permiten a las empresas con domicilio fiscal en España amortizar el fondo de comercio resultante de adquisiciones de participaciones en empresas con domicilio fiscal en el extranjero — Concepto de ayuda de Estado — Carácter selectivo»

1. Los presentes asuntos acumulados tienen por objeto los recursos de casación interpuestos respectivamente por Banco Santander, S. A., y Santusa, S. L. (en lo sucesivo, «Banco Santander y Santusa») (asunto C-53/19 P), y por el Reino de España (asunto C-65/19 P) contra la sentencia de 15 de noviembre de 2018, Banco Santander y Santusa/Comisión (en lo sucesivo, «sentencia recurrida»), [2] mediante la cual el Tribunal General desestimó el recurso interpuesto, con arreglo al artículo 263 TFUE, por Banco Santander y Santusa y que tenía por objeto la anulación del artículo 1, apartado 1, de la 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, aplicada por España (en lo sucesivo, «Decisión impugnada») [3] y, con carácter subsidiario, del artículo 4 de dicha Decisión.

2. Los presentes recursos de casación forman parte de una serie de ocho asuntos paralelos que tienen por objeto la anulación de las sentencias mediante las cuales el Tribunal General desestimó los recursos interpuestos por algunas sociedades españolas contra la Decisión

[1] Lengua original: italiano.

[2] T-399/11 RENV, EU:T:2018:787.

[3] Decisión n.º C-45/07 (ex NN 51/07, ex CP. 9/07) (DO 2011, L 135, p. 1). Dicha Decisión ha sido rectificada en dos ocasiones, el 3 de marzo de 2011 y el 26 de noviembre de 2011.

impugnada o contra la 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, aplicada por España (en lo sucesivo, «Decisión de 28 de octubre de 2009»). [4]

## I. Hechos, medida controvertida y Decisión impugnada

3. El 10 de octubre de 2007, a raíz de unas preguntas escritas que le fueron planteadas en los años 2005 y 2006 por varios miembros del Parlamento Europeo y de una denuncia de una empresa privada recibida por ella en 2007, la Comisión Europea decidió incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el actual artículo 108 TFUE, apartado 2 [5] (en lo sucesivo, «Decisión de incoación»), respecto a lo dispuesto en el 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, [6] 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 (en lo sucesivo, «TRLIS») (en lo sucesivo, «medida controvertida»). La medida controvertida dispone que, en caso de adquisición, por parte de una empresa que tribute en España, de participaciones en una «sociedad extranjera», si el porcentaje de participación es de al menos el 5 % y dicha participación se posee de manera ininterrumpida durante al menos un año, el fondo de comercio [7] financiero [8] resultante de esta adquisición podrá deducirse, en forma de amortización, de la base imponible del impuesto sobre sociedades que deba pagar esa empresa. La medida controvertida precisa que, para tener la consideración de «sociedad extranjera», una sociedad debe estar sujeta a un impuesto idéntico al impuesto aplicable en España y sus ingresos deben proceder principalmente de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

4. Mediante la Decisión de 28 de octubre de 2009, la Comisión concluyó el procedimiento de investigación formal en lo que respecta a las adquisiciones de participaciones realizadas dentro de la Unión Europea. En dicha Decisión, la Comisión declaró incompatible con el mercado interior el régimen de ayudas ejecutado por España conforme a la medida controvertida a efectos de las ayudas concedidas a los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias.

5. No obstante, la Comisión mantuvo el procedimiento de investigación formal abierto por lo que se refiere a las adquisiciones de participaciones efectuadas fuera de la Unión, a la espera de recibir elementos adicionales que las autoridades españolas se habían comprometido a proporcionarle. Esta parte del procedimiento concluyó con la adopción de la Decisión impugnada. El artículo 1, apartado 1, de dicha Decisión declara incompatible con el mercado interior el régimen de ayudas ejecutado por España en virtud de la medida controvertida «a efectos de las ayudas concedidas a

4 C-45/07 (ex NN 51/07, ex CP. 9/07) (DO 2011, L 7, p. 48). Los otros asuntos, en los que presento mis conclusiones en el día de hoy, son los asuntos acumulados C-51/19 P, World Duty Free Group, y C-64/19 P, España/Comisión, y los asuntos C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/Comisión, C-52/19 P, Banco Santander/Comisión, C-54/19 P, Axa Mediterranean/Comisión, y C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad/Comisión.

5 DO 2007, C 311, p. 21.

6 BOE n.º 61, de 11 de marzo de 2004, p. 10951.

7 El considerando 27 de la Decisión impugnada define el fondo de comercio como el «valor de la buena reputación del nombre comercial, las buenas relaciones con los clientes, la cualificación de los empleados y otros factores similares que permiten esperar que producirán en el futuro ganancias superiores a las aparentes», que se corresponde con «el precio pagado por la adquisición de una entidad que se sitúe por encima del valor de mercado de los activos que integran la empresa» y que debe consignarse, en virtud de principios contables españoles, como activo inmaterial separado en cuanto la empresa adquirente tome el control de la empresa participada.

8 El considerando 29 de la Decisión impugnada dispone que, según se utiliza en el sistema fiscal español, «el fondo de comercio financiero» equivale al fondo de comercio que se habría consignado si la empresa que posee la participación y la empresa participada se hubieran combinado.

los beneficiarios, al realizar adquisiciones fuera de la Unión».[9] El apartado 4 de este artículo prevé que «las deducciones fiscales disfrutadas por los beneficiarios en virtud del artículo 12.5 del TRLIS al realizar adquisiciones fuera de la Unión en la fecha de publicación de la presente Decisión en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, en relación con participaciones mayoritarias poseídas directa o indirectamente en empresas extranjeras establecidas en China, India y en otros países en los que se ha demostrado o se pueda demostrar la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, podrán continuar aplicándose durante el período íntegro de amortización previsto por el régimen de ayudas». El artículo 4, apartado 1, de la Decisión impugnada ordena la recuperación de la «ayuda incompatible correspondiente a la reducción fiscal prevista en virtud del régimen contemplado en el artículo 1, apartado 1, de los beneficiarios cuyos derechos en compañías extranjeras, adquiridos en el marco de adquisiciones fuera de la Unión, no cumplan las condiciones contempladas en el artículo 1, apartados 2 a 5».

## II. Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida

6. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal General el 29 de julio de 2011, Banco Santander y Santusa interpusieron un recurso en el que solicitaban que se anulara la Decisión impugnada. En su sentencia de 7 de noviembre de 2014, Banco Santander y Santusa/Comisión,[10] el Tribunal General estimó dicho recurso basándose en que la Comisión había aplicado erróneamente el requisito de selectividad establecido en el artículo 107 TFUE, apartado 1 (en lo sucesivo, «sentencia Banco Santander y Santusa/Comisión»). El Tribunal General también anuló la Decisión de 28 de octubre de 2009 mediante la sentencia de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión (en lo sucesivo, «sentencia Autogrill España/Comisión»).[11]

7. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 19 de enero de 2015, la Comisión interpuso un recurso de casación contra la sentencia Banco Santander y Santusa/Comisión. Este recurso de casación, registrado con el número C-21/15 P, fue acumulado al recurso de casación, registrado con el número C-20/15 P, que la Comisión había interpuesto contra la sentencia Autogrill España/Comisión. Mediante sendas decisiones del Presidente del Tribunal de Justicia de 19 de mayo de 2015, se admitió la intervención de la República Federal de Alemania, Irlanda y el Reino de España en los asuntos acumulados en apoyo de las pretensiones de WDFG y de Banco Santander y Santusa. Mediante sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (en lo sucesivo, «sentencia WDFG»),[12] el Tribunal de Justicia anuló la sentencia Banco Santander y Santusa/Comisión, devolvió el asunto al Tribunal General y reservó parcialmente la decisión sobre las costas. El Tribunal de Justicia también anuló la sentencia Autogrill España/Comisión.

[9] El artículo 1, apartado 2, de la Decisión impugnada excluyó de la declaración de incompatibilidad y de la orden de recuperación las deducciones fiscales de las que habían disfrutado los beneficiarios al realizar adquisiciones fuera de la Unión en aplicación de la medida controvertida «en relación con derechos poseídos directa o indirectamente en empresas extranjeras que cumplían las condiciones pertinentes del régimen de ayudas antes del 21 de diciembre de 2007, aparte de la condición de poseer sus participaciones durante un período ininterrumpido mínimo de un año». En efecto, la Comisión consideró que, hasta esa fecha (que corresponde a la publicación en el Diario Oficial de la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal), los beneficiarios de la medida controvertida tenían confianza legítima en la legalidad de dicha medida (véanse los considerandos 186 a 199 de la Decisión impugnada).

[10] T-399/11, EU:T:2014:938.

[11] T-219/10, EU:T:2014:939.

[12] C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981.

8. El 15 de noviembre de 2018, el Tribunal General adoptó la sentencia recurrida, mediante la cual desestimó el recurso interpuesto por Banco Santander y Santusa, condenó a estas últimas a cargar con sus propias costas y con las costas de la Comisión, y declaró que la República Federal de Alemania, Irlanda y el Reino de España debían cargar con sus propias costas. [13]

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

9. Mediante escritos presentados en la Secretaría del Tribunal de Justicia respectivamente los días 25 y 29 de enero de 2019, Banco Santander y Santusa y el Reino de España interpusieron los presentes recursos de casación.

10. En el asunto C-53/19, Banco Santander y Santusa solicitan que se anule la sentencia recurrida, que se anule la Decisión impugnada a raíz de la estimación de su recurso interpuesto ante el Tribunal General y que se condene en costas a la Comisión. El Reino de España solicita que se estime el recurso de casación interpuesto por Banco Santander y Santusa, que se anule la sentencia recurrida y que se condene en costas a la Comisión. En el asunto C-65/19, el Reino de España solicita que se anule la sentencia recurrida, que se anule el artículo 1, apartado 1, de la Decisión impugnada en la medida en que declara que la medida controvertida constituye una ayuda estatal y que se condene en costas a la Comisión. La República Federal de Alemania solicita en ambos asuntos que se estime el recurso de casación. La Comisión solicita en ambos asuntos que se desestimen los recursos de casación y que se condene en costas a los recurrentes.

## IV. Análisis

### *A. Observaciones preliminares*

11. Para un examen del estado actual de la jurisprudencia en materia de selectividad de las medidas fiscales y, en particular, para una ilustración del método de análisis de la selectividad en tres etapas elaborado por el Tribunal de Justicia, me remito a las consideraciones expuestas y a los criterios enunciados en los puntos 11 a 21 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en los asuntos acumulados C-51/19, World Duty Free Group/Comisión, y C-64/19, España/Comisión. Las imputaciones formuladas por Banco Santander y Santusa y por el Reino de España se examinarán a la luz de tales consideraciones y criterios. Sobre las consecuencias de la sentencia WDFG a efectos del examen de los presentes recursos de casación, me remito en cambio a los puntos 23 a 27 de dichas conclusiones.

### *B. Sobre los recursos de casación*

12. Banco Santander y Santusa, por un lado, y el Reino de España, por otro lado, invocan un motivo único en apoyo de sus respectivos recursos de casación, relativo a un error en la interpretación del artículo 107 TFUE, apartado 1, por lo que se refiere al criterio de la selectividad. Ambos motivos de casación se dividen en varias partes: cuatro con carácter

[13] Tras admitirse su intervención en el procedimiento de casación ante el Tribunal de Justicia, la República Federal de Alemania, Irlanda y el Reino de España, si bien no intervinieron inicialmente en el procedimiento seguido ante el Tribunal General, figuran como partes coadyuvantes en el procedimiento sustanciado ante este último a raíz de la anulación y de la devolución efectuada por el Tribunal de Justicia.

principal y dos con carácter subsidiario, por lo que se refiere al motivo único invocado por Banco Santander y Santusa, y cuatro por lo que se refiere al motivo único invocado por el Reino de España.

13. Las imputaciones formuladas en el marco de las cuatro partes invocadas con carácter principal por Banco Santander y Santusa y de las cuatro partes en que se divide el motivo único de casación del Reino de España coinciden o se solapan en gran medida. Por lo tanto, dichas imputaciones pueden agruparse y examinarse conjuntamente. A continuación examinaré las partes del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa invocadas con carácter subsidiario.

*1. Primera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y sobre las partes primera y segunda del motivo único de casación del Reino de España: error en la determinación del sistema de referencia*

14. Las imputaciones formuladas en el marco de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y de las partes primera y segunda del motivo único de casación del Reino de España versan sobre la primera etapa del análisis de la selectividad, que tiene por objeto determinar el sistema de referencia. Sobre el concepto de «sistema de referencia» y sobre los criterios aplicables a efectos de su determinación, me remito a las observaciones que figuran en los puntos 37 a 51 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en los asuntos acumulados C-51/19 P, World Duty Free Group/Comisión, y C-64/19 P, España/Comisión.

*a) Sobre la primera imputación de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y sobre la primera parte del motivo único de casación del Reino de España*

15. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de la primera imputación de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y en la primera parte del motivo único de casación del Reino de España, así como las alegaciones presentadas en apoyo de dichas objeciones, son idénticas a las formuladas, respectivamente, en el marco de la primera imputación de la primera parte del motivo único de casación de World Duty Free Group en el asunto C-51/19 P y en la primera parte del motivo único de casación de España en el asunto C-64/19 P, me limito, a efectos de su examen, a remitirme *mutatis mutandis* a los puntos 52 a 59 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en dichos asuntos acumulados. Sobre la base de los mismos motivos expuestos en esos puntos, propongo al Tribunal de Justicia que desestime la primera imputación de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y la primera parte del motivo único de casación del Reino de España.

*b) Sobre la segunda imputación de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y sobre la segunda parte del motivo único de casación del Reino de España*

16. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de la segunda imputación de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y en la segunda parte del motivo único de casación del Reino de España, así como las alegaciones presentadas en apoyo de dichas objeciones, son idénticas a las formuladas, respectivamente, en el marco de la segunda imputación de la primera parte del motivo único de casación de World Duty Free Group en el asunto C-51/19 P y en la segunda parte del motivo único de casación del Reino de España en el asunto C-64/19 P, me limito, a efectos de su examen, a remitirme *mutatis mutandis* a los puntos 62 a 82 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en dichos asuntos acumulados.

Sobre la base de los mismos motivos expuestos en esos puntos, propongo al Tribunal de Justicia que desestime la segunda imputación de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y la segunda parte del motivo único de casación del Reino de España.

*c) Sobre la tercera imputación de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa*

17. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de la imputación examinada, así como las alegaciones presentadas en apoyo de dichas objeciones, son idénticas a las formuladas en el marco de la tercera imputación de la primera parte del motivo único de casación de World Duty Free Group en el asunto C-51/19 P, me limito, a efectos de su examen, a remitirme *mutatis mutandis* a los puntos 85 a 87 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en los asuntos acumulados C-51/19 P y C-64/19 P. Sobre la base de los mismos motivos expuestos en esos puntos, propongo al Tribunal de Justicia que desestime la tercera imputación de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa.

*2. Segunda parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y sobre la tercera parte del motivo único de casación del Reino de España: error en la determinación del objetivo a partir del cual debe efectuarse el examen de comparabilidad*

18. Las imputaciones formuladas por Banco Santander y Santusa y por el Reino de España en el marco de la segunda parte y de la tercera parte de sus motivos únicos de recurso correspondientes atañen a los apartados 144 a 165 de la sentencia recurrida y tienen por objeto impugnar los fundamentos de dicha sentencia por los que el Tribunal General identificó el objetivo del sistema de referencia y comparó, a la luz de dicho objetivo, la situación de las empresas que se benefician de la ventaja establecida por la medida controvertida y la de las empresas que están excluidas de la misma.

19. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de las partes examinadas de los recursos de casación de Banco Santander y Santusa, por un lado, y del Reino de España, por otro lado, así como las alegaciones presentadas en apoyo de dichas objeciones, son idénticas a las formuladas en el marco de la segunda parte del motivo único de casación de World Duty Free Group en el asunto C-51/19 P y de la tercera parte del motivo único de casación del Reino de España en el asunto C-64/19 P, me limito, a efectos de su examen, a remitirme *mutatis mutandis* a los puntos 91 a 106 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en dichos asuntos acumulados. Sobre la base de los mismos motivos expuestos en esos puntos, propongo al Tribunal de Justicia que desestime la segunda parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y la tercera parte del motivo único de casación del Reino de España.

*3. Tercera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y sobre la cuarta parte del motivo único de casación del Reino de España: error de Derecho en la atribución de la carga de la prueba*

20. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de las partes examinadas de los recursos de casación de Banco Santander y Santusa, por un lado, y del Reino de España, por otro lado, así como las alegaciones presentadas en apoyo de dichas objeciones, son idénticas a las formuladas en el marco de la tercera parte del motivo único de casación de World Duty Free Group en el asunto C-51/19 P y de la cuarta parte del motivo único de casación del Reino de España en el

asunto C-64/19 P, me limito, a efectos de su examen, a remitirme *mutatis mutandis* a los puntos 109 y 110 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en dichos asuntos acumulados. Sobre la base de los mismos motivos expuestos en esos puntos, propongo al Tribunal de Justicia que desestime la tercera parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa y la cuarta parte del motivo único de casación del Reino de España.

*4. Cuarta parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa: proporcionalidad*

21. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de dicha parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa, así como las alegaciones presentadas en apoyo de dichas objeciones, son idénticas a las formuladas en el marco de la cuarta parte del motivo único de casación de World Duty Free Group en el asunto C-51/19 P, me limito, a efectos de su examen, a remitirme *mutatis mutandis* a los puntos 112 y 113 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en los asuntos acumulados C-51/19 P y C-64/19 P. Sobre la base de los mismos motivos expuestos en esos puntos, propongo al Tribunal de Justicia que desestime la cuarta parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa.

*5. Quinta parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa: nexo de causalidad*

22. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de dicha parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa, así como las alegaciones presentadas en apoyo de dichas objeciones, son idénticas a las formuladas en el marco de la quinta parte del motivo único de casación de World Duty Free Group en el asunto C-51/19 P, me limito, a efectos de su examen, a remitirme *mutatis mutandis* a los puntos 114 a 117 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en los asuntos acumulados C-51/19 P y C-64/19 P. Sobre la base de los mismos motivos expuestos en esos puntos, propongo al Tribunal de Justicia que desestime la quinta parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa.

*6. Sexta parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa: divisibilidad de la medida*

23. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de dicha parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa, así como las alegaciones presentadas en apoyo de dichas objeciones, son idénticas a las formuladas en el marco de la sexta parte del motivo único de casación de World Duty Free Group en el asunto C-51/19 P, me limito, a efectos de su examen, a remitirme *mutatis mutandis* a los puntos 119 a 122 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en dichos asuntos acumulados. Sobre la base de los mismos motivos expuestos en esos puntos, propongo al Tribunal de Justicia que desestime la sexta parte del motivo único de casación de Banco Santander y Santusa.

*7. Conclusiones sobre los recursos de casación de Banco Santander y Santusa y del Reino de España*

24. Sobre la base de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que desestime los recursos de casación de Banco Santander y Santusa y del Reino de España en su totalidad.

## V. Costas

25. Con arreglo al artículo 184, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, cuando el recurso de casación sea infundado, el Tribunal de Justicia decidirá sobre las costas. En virtud del artículo 138, apartado 1, de dicho Reglamento, aplicable, *mutatis mutandis*, con arreglo a su artículo 184, apartado 1, al procedimiento en casación ante el Tribunal de Justicia contra una resolución del Tribunal General, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que propongo al Tribunal de Justicia que desestime los recursos de casación de Banco Santander y Santusa y del Reino de España, estos últimas deberán, en mi opinión, cargar con las costas conforme a la pretensión formulada por la Comisión. A tenor del artículo 184, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, «cuando no sea ella misma la parte recurrente en casación, una parte coadyuvante en primera instancia solo podrá ser condenada en costas en casación si hubiera participado en la fase escrita o en la fase oral del procedimiento ante el Tribunal de Justicia. Cuando dicha parte participe en el procedimiento, el Tribunal de Justicia podrá decidir que cargue con sus propias costas». En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania cargará con sus propias costas.

## VI. Conclusión

26. Sobre la base del conjunto de consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que desestime los recursos de casación, condene en costas a Banco Santander, S. A., Santusa Holding, S. L., y al Reino de España, y declare que la República Federal de Alemania cargará con sus propias costas.