Recopilación de la Jurisprudencia

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

Asunto C-52/19 P

Banco Santander, S. A.,
contra

Comisión Europea

«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. El presente asunto tiene por objeto el recurso de casación interpuesto por Banco Santander, S. A. (en lo sucesivo, «Banco Santander»), contra la sentencia de 15 de noviembre de 2018, Banco Santander/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 que tenía por objeto la anulación del artículo 1, apartado 1, de 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 impugnada») [3] y, con carácter subsidiario, del artículo 4 de dicha Decisión.

2. El presente recurso de casación forma 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 impugnada o contra 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 de 12 de enero de 2011»). [4]

1 Lengua original: italiano.

2 T-227/10, no publicada, EU:T:2018:785.

3 C-45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (DO 2011, L 7, p. 48).

4 C-45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (DO 2011, L 135, p. 1). 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/Comisión, y C-64/19 P, España/Comisión, C-53/19 P, Banco Santander y Santusa/Comisión, y C-65/19 P, España/Comisión, y los asuntos C-50/19 P, Sigma/Comisión, C-54/19 P, Axa Mediterranean/Comisión, y C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad/Comisión.

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. El 28 de octubre de 2009, la Comisión adoptó la Decisión impugnada, por la que concluyó el procedimiento de investigación formal en lo que respecta a las adquisiciones de participaciones realizadas dentro de la Unión Europea. Tras señalar, en el considerando 19 de dicha Decisión, que «en virtud de los principios fiscales españoles, con la excepción de la medida controvertida, el fondo de comercio solo puede amortizarse tras una combinación de empresas, que se materializa en caso de adquisición o contribución de los activos integrantes de empresas independientes o tras una fusión o una operación de escisión» y precisar, en el considerando 20, que «el concepto de fondo de comercio financiero contemplado en [la medida controvertida] introduce […] en el ámbito de las adquisiciones de participaciones una noción utilizada generalmente en la transmisión de activos o en transacciones de combinación de empresas», la Comisión consideró que la medida controvertida era selectiva, puesto que beneficiaba únicamente a determinados grupos de empresas que efectúan ciertas inversiones en el extranjero y que «este carácter específico del régimen no se [justificaba] por la naturaleza del mismo». Según la Comisión, esta conclusión debía considerarse válida independientemente de que el sistema de referencia se defina como «una normativa sobre el tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero en virtud del sistema tributario español» (véanse los considerandos 89 y 92 a 114) o como «el tratamiento fiscal del fondo de comercio que surge de un interés económico adquirido en una empresa residente en un país distinto de España» (véanse los considerandos 89 y 115 a 119). En el artículo 1, apartado 1, de dicha Decisión, la Comisión declaró «el régimen de ayudas ejecutado por España conforme [a la medida controvertida] […] incompatible con el mercado común a efectos

5 DO 2007, C 311, p. 21.

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

7 El considerando 18 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 20 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.

de las ayudas concedidas a los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias» y, en el artículo 4, ordenó la recuperación de las ayudas correspondientes a las reducciones fiscales otorgadas en virtud de dicho régimen. [9]

5. 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 de 12 de enero de 2011, mediante la cual la Comisión declaró incompatible con el mercado interior el régimen de ayudas ejecutado por España en virtud de la medida controvertida, también en la parte en que se aplica a las adquisiciones de participaciones en empresas que tengan su domicilio social fuera de la Unión.

II. Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida

6. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal General el 18 de mayo de 2010, Banco Santander interpuso un recurso en el que solicitaba que se anulara la Decisión impugnada. El procedimiento quedó suspendido entre el 13 de marzo y el 7 de noviembre de 2014, fecha en la que el Tribunal General se pronunció en el asunto que dio lugar a la sentencia de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión (en lo sucesivo, «sentencia Autogrill España/Comisión»), [10] y anuló la Decisión impugnada, basándose en que la Comisión había aplicado erróneamente el requisito de selectividad establecido en el artículo 107 TFUE, apartado 1. El Tribunal General también anuló la Decisión de 12 de enero de 2011 mediante la sentencia de 7 de noviembre de 2014, Banco Santander y Santusa/Comisión (en lo sucesivo, «sentencia Banco Santander y Santusa/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 Autogrill España/Comisión. Este recurso de casación, registrado con el número C-20/15 P, fue acumulado al recurso de casación, registrado con el número C-21/15 P, que la Comisión había interpuesto contra la sentencia Banco Santander y Santusa/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 Autogrill España/Comisión, devolvió el asunto al Tribunal General y reservó parcialmente la decisión sobre las costas. El Tribunal de Justicia también anuló la sentencia Banco Santander y Santusa/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 intracomunitarias 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 165 a 168 de la Decisión impugnada).

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

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

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

8. El procedimiento ante el Tribunal General, que quedó nuevamente suspendido el 9 de marzo de 2015, se reanudó el 21 de diciembre de 2016 y concluyó con la adopción de la sentencia recurrida, mediante la cual el Tribunal General desestimó el recurso interpuesto por Banco Santander y lo condenó en costas.

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

9. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 25 de enero de 2019, Banco Santander interpuso el presente recurso de casación. Este solicita que se anule la sentencia recurrida, que se anule la Decisión impugnada como consecuencia de la estimación de su recurso ante el Tribunal General y que se condene en costas a la Comisión. La Comisión solicita que se desestime el recurso de casación y que se condene en costas al recurrente.

IV. Análisis

A. Observaciones preliminares

10. 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 se examinarán a la luz de tales consideraciones y criterios. Sobre las consecuencias de la sentencia WDFG a efectos del examen del presente recurso de casación, me remito en cambio a los puntos 23 a 27 de dichas conclusiones.

B. Sobre el recurso de casación

11. Banco Santander invoca un motivo único en apoyo de su recurso 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. Dicho motivo se divide en cuatro partes con carácter principal y en dos con carácter subsidiario.

1. Primera parte del motivo único de casación: error en la determinación del sistema de referencia

12. Las imputaciones formuladas en el marco de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander 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

13. 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 primera 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 31 a 36 de mis conclusiones presentadas en el día de hoy en los asuntos acumulados C-51/19 P y C-64/19 P, por lo que se refiere a la excepción de inadmisibilidad propuesta por la Comisión, y a los puntos 52 a 59 de dichas conclusiones por lo que atañe al fondo. 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.

b) Sobre la segunda imputación de la primera parte del motivo único de casación

14. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de la segunda imputación de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander, así como las alegaciones presentadas en apoyo de dichas objeciones, son idénticas a las formuladas 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, 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 los asuntos acumulados C-51/19 P y C-64/19 P, en los cuales propongo que se desestime el conjunto de estas objeciones. 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.

c) Sobre la tercera imputación de la primera parte del motivo único de casación

15. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de la tercera imputación de la primera parte del motivo único de casación de Banco Santander, 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.

2. Segunda parte del motivo único de casación: error en la determinación del objetivo a partir del cual debe efectuarse el examen de comparabilidad

16. Las imputaciones formuladas por Banco Santander en el marco de la segunda parte de su motivo único de casación atañen a los apartados 130 a 151 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.

17. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de dicha parte del recurso de casación de Banco Santander, 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, 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 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 segunda parte del motivo único de casación de Banco Santander.

3. Tercera parte del motivo único de casación: error de Derecho en la atribución de la carga de la prueba

18. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de la tercera parte del motivo único de casación de Banco Santander, 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, 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 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 parte del motivo único de casación de Banco Santander.

4. Cuarta parte del motivo único de casación: proporcionalidad

19. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de la cuarta parte del motivo único de casación de Banco Santander, 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.

5. Quinta parte del motivo único de casación: nexo de causalidad

20. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de la quinta parte del motivo único de casación de Banco Santander, 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.

6. Sexta parte del motivo único de casación: divisibilidad de la medida

21. Puesto que las objeciones formuladas en el marco de la sexta parte del motivo único de casación de Banco Santander, 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 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 sexta parte del motivo único de casación de Banco Santander.

7. Conclusiones sobre el recurso de casación

22. Sobre la base de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que desestime el recurso de casación en su totalidad.

V. Costas

23. 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*, 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 el recurso de casación de Banco Santander, este deberá, en mi opinión, cargar con las costas conforme a la pretensión formulada por la Comisión.

VI. Conclusión

24. Sobre la base de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que desestime el recurso de casación y condene en costas a Banco Santander, S. A.