



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. PRIIT PIKAMÄE  
presentadas el 25 de mayo de 2023<sup>1</sup>

**Asunto C-831/21 P**

**Fachverband Spielhallen eV,  
LM  
contra**

**Comisión Europea**

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Concepto de ayuda — Ventaja —  
Carácter selectivo — Tratamiento fiscal de los operadores de casinos públicos en Alemania —  
Desestimación de una denuncia por la Comisión Europea»

1. *Simul stabunt aut simul cadent* («Se mantendrán juntos o caerán juntos») es una afirmación atribuida al papa Pío XI, expresada durante las negociaciones llevadas a cabo para regular las relaciones entre la Iglesia romana y el antiguo Reino de Italia, que dieron lugar a la firma, el 11 de febrero de 1929, del Tratado de Letrán y del Concordato. Dicha afirmación refleja la firme voluntad del sumo pontífice de oponerse a que se confiriera un carácter irrevocable únicamente al Tratado y a que se disociara el destino de estos dos instrumentos.
2. En el presente asunto, se pregunta al Tribunal de Justicia, en particular, si existe tal relación entre la ventaja y la selectividad, requisitos constitutivos del concepto de «ayuda de Estado» en el ámbito fiscal. De ser así, de ello se deduciría que deberá considerarse necesariamente que un motivo de recurso invocado ante el Tribunal General contra la apreciación de la Comisión Europea sobre el cumplimiento de uno de estos requisitos se refiere también al otro.
3. Mediante su recurso de casación, Fachverband Spielhallen eV y LM (en lo sucesivo, «recurrentes») solicitan la anulación del auto del Tribunal General de 22 de octubre de 2021, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión (T-510/20, en lo sucesivo, «auto recurrido», no publicado), por el que el Tribunal General desestimó su recurso de anulación de la Decisión C(2019) 8819 final de la Comisión, de 9 de diciembre de 2019, sobre la ayuda estatal SA.44944 (2019/C) (ex 2019/FC) — Tratamiento fiscal de los operadores públicos de casinos en Alemania, y la ayuda estatal SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) — Supuesta garantía para los operadores públicos de casinos en Alemania (garantía de rentabilidad) (DO 2020, C 187, p. 80) (en lo sucesivo, «Decisión controvertida»). En particular, las recurrentes impugnan la decisión del Tribunal General de no examinar su argumentación debido a que esta no se refería a la constatación de la Comisión relativa a la inexistencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

<sup>1</sup> Lengua original: francés.

## **Antecedentes del litigio y Decisión controvertida**

4. El 22 de marzo de 2016, las recurrentes, Fachverband Spielhallen eV, una asociación profesional de ochenta y ocho operadores de máquinas de juego, y LM, una operadora de máquinas de juegos de azar, presentaron ante la Comisión tres denuncias relativas al tratamiento fiscal de los operadores de casinos públicos en Alemania.

5. La tercera de estas denuncias se refería más concretamente a la Spielbank-Gesetz NRW (Ley de Casinos del Estado Federado de Renania del Norte-Westfalia; en lo sucesivo, «Ley de Casinos»), que estuvo en vigor en Renania del Norte-Westfalia (Alemania) hasta su sustitución en 2020. En virtud de dicha Ley, Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «WestSpiel») era la única concesionaria de casinos públicos en ese estado federado.

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

7. Por otro lado, el artículo 14 de la Ley de Casinos disponía que el 75 % del beneficio anual declarado por los operadores de casinos públicos, con independencia de que se hubiera obtenido o no de los juegos de azar, debía transferirse al estado federado de Renania del Norte-Westfalia. 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, dicho artículo establecía que la totalidad de esos beneficios debía transferirse a ese estado federado (en lo sucesivo, «exacción sobre los beneficios»).

8. No obstante, la parte de la exacción sobre los beneficios correspondiente a los ingresos no procedentes del juego era deducible de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas y del impuesto sobre la renta o sobre sociedades en concepto de «gastos derivados de las operaciones comerciales». Esta deducibilidad (en lo sucesivo, «deducibilidad de la exacción sobre los beneficios» o «medida controvertida») fue impugnada por las recurrentes en su tercera denuncia por considerar que constituía una ayuda de Estado.

9. Tras un intercambio de escritos con las ahora recurrentes en casación, la Comisión consideró, el 9 de diciembre de 2019, que la medida controvertida no confería una ventaja selectiva ni, por tanto, una ayuda, por lo que decidió, mediante la Decisión controvertida, no incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2.

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

11. La Comisión señaló que la posibilidad de deducir esa exacción de la base imponible del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas no resultaba de una disposición específica, sino de la aplicación de las normas generales de tributación del régimen fiscal normal, según las cuales los impuestos se calculan sobre los beneficios netos, una vez

deducidos los «gastos derivados de las operaciones comerciales», entre los que se incluye, en el presente asunto, la exacción sobre los beneficios. De ello se deducía, según la Comisión, que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios no confería una ventaja selectiva.

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

13. En primer lugar, la Comisión observó que, mediante sus alegaciones, las recurrentes sostenían implícitamente que la exacción sobre los beneficios era un impuesto comparable a los impuestos sobre los beneficios, que no eran deducibles según las normas generales de tributación del régimen fiscal normal, en particular, habida cuenta del artículo 4, apartado 5 *ter*, de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta). En cambio, según la Comisión, la exacción sobre los beneficios podía considerarse un impuesto específico sobre los beneficios. A este respecto, alegó que el artículo 4, apartado 5 *ter*, de la Ley del Impuesto sobre la Renta excluía la calificación de carga profesional deducible únicamente para el impuesto sobre actividades económicas, y no para todos los impuestos sobre los beneficios. De hecho, la Comisión consideró que ninguna disposición se oponía, con carácter general, a la deducibilidad de un impuesto específico sobre los beneficios.

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

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

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

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

18. A este respecto, la Comisión indicó que, en 2014, la exacción sobre los beneficios fue de 82,02 millones de euros y que los tipos del impuesto sobre actividades económicas y del impuesto sobre sociedades eran del 17,7 % y del 15,6 %, respectivamente. Por lo tanto, señaló que la

deducibilidad de esa exacción, dentro de los límites del artículo 14 de la Ley de Casinos, supuso que no se aplicasen dichos tipos impositivos a ese importe. En consecuencia, el importe total adeudado por WestSpiel en concepto del impuesto sobre actividades económicas y del impuesto sobre sociedades se redujo en 27,3 millones de euros. Sin embargo, la carga fiscal global que WestSpiel tuvo que soportar se incrementó, al mismo tiempo, en un importe mucho más elevado, a saber, precisamente esos 82,02 millones de euros, correspondientes a la exacción sobre los beneficios.

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

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

### **Procedimiento ante el Tribunal General y auto recurrido**

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

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

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

24. En la primera parte, las recurrentes sostenían que la Comisión había supuesto erróneamente que ellas consideraban que la exacción sobre los beneficios era un impuesto. En la segunda parte, alegaban que la Comisión había calificado la exacción sobre los beneficios de «impuesto específico» al considerar erróneamente que el modo en que el Derecho interno califica una medida no es determinante. En la tercera parte, impugnaban los criterios utilizados por la Comisión para calificar de impuesto la exacción sobre los beneficios. En la cuarta parte, aducían, mediante diversas alegaciones, que, aun suponiendo que la exacción sobre los beneficios constituyera un impuesto, no habría podido deducirse de las bases imponibles del impuesto sobre la renta o sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas. En la quinta parte, las recurrentes formulaban alegaciones contra la comparación, que figura en la nota 77 de la Decisión controvertida, entre la exacción sobre los beneficios y los pagos especiales exigidos a las empresas, por ejemplo, por comportamientos contrarios a la competencia, que son deducibles según el Derecho alemán.

25. En los apartados 48 y 57 del auto recurrido, el Tribunal General consideró que las recurrentes criticaban exclusivamente las supuestas deficiencias de la Decisión controvertida en tanto en cuanto, en esta, se había negado el carácter selectivo de la medida controvertida y la Comisión no había llevado a cabo un examen de conjunto de los criterios relativos a la existencia de ventaja y de selectividad. El Tribunal General consideró que, en cambio, la Comisión se había centrado en demostrar, por una parte, en respuesta a las alegaciones de las recurrentes, que en el presente asunto no se daba la supuesta selectividad y, por otra parte y por separado, que la ventaja económica no existía, con independencia de cualquier cuestión de selectividad.

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

27. No obstante, en los apartados 60 a 66 del auto recurrido, el Tribunal General examinó la pertinencia, a efectos de demostrar la existencia de una ventaja derivada de la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios, de los anexos adjuntos a la réplica que describían diferentes «hipótesis de imposición», basadas en datos contables de los ejercicios 2014 y 2019. A este respecto, declaró que los elementos resultantes de esos anexos no podían tenerse en cuenta para probar la existencia de esa ventaja y que, en cualquier caso, eran extemporáneos e inadmisibles.

28. Tras recordar, en el apartado 67 del auto recurrido, que la existencia de una ventaja debe apreciarse con independencia del requisito de selectividad, el Tribunal General consideró, en el apartado 68 de ese auto, que las recurrentes carecían manifiestamente de fundamento para sostener que la Decisión controvertida había vulnerado sus derechos procesales, ya que no habían demostrado que la apreciación de la información y de los elementos de que disponía la Comisión, en la fase de examen preliminar de la medida controvertida, debería haber suscitado dudas y serias dificultades en cuanto a si la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios constituía una ventaja para WestSpiel.

29. Por último, el Tribunal General llegó a la conclusión, en el apartado 71 del auto recurrido, de que el motivo único de recurso y, por tanto, el recurso de anulación en su totalidad, debían desestimarse por carecer manifiestamente de fundamento jurídico alguno.

### **Pretensiones de las partes**

30. Las recurrentes solicitan al Tribunal de Justicia que:

- Anule al auto recurrido.
- Anule la Decisión controvertida.
- Condene en costas a la Comisión.

31. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

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

## **Sobre el recurso de casación**

### *Resumen de las alegaciones de las partes*

32. En apoyo de su recurso de casación, las recurrentes invocan un motivo único mediante el que sostienen, en esencia, que, al desestimar su recurso de anulación basándose en que la medida controvertida no puede conferir ninguna ventaja, el Tribunal General incurrió en un error de Derecho en la aplicación de los requisitos que deben concurrir para que una medida pueda calificarse de ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Las recurrentes alegan que, si el Tribunal General no hubiera incurrido en dicho error y hubiera constatado entonces la existencia de una ventaja, tendría que haber analizado también la cuestión de si esa ventaja era selectiva desde el punto de vista material y, por tanto, habría podido concluir que lo era.

33. En efecto, las recurrentes consideran que, como de hecho admitió, según ellas, el Tribunal General en el apartado 52 del auto recurrido, los requisitos de ventaja y de selectividad deben examinarse conjuntamente.

34. A este respecto, las recurrentes recuerdan que, según reiterada jurisprudencia, una medida fiscal nacional puede calificarse de selectiva únicamente al término de un examen en tres fases, la primera de las cuales supone identificar el régimen fiscal «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate. A su juicio, de este método de examen en tres fases del requisito de selectividad se desprende que, para poder concluir que no existe una ventaja, el Tribunal General debería haber empezado imperativamente por definir el régimen fiscal «normal».

35. Ahora bien, según las recurrentes, uno de los puntos controvertidos en el procedimiento en primera instancia fue precisamente si, como afirmaba la Comisión en el considerando 159 de la Decisión controvertida, la exacción sobre los beneficios prevista en el artículo 14 de la Ley de Casinos era un «impuesto específico» que puede deducirse de las bases imponibles del impuesto sobre actividades económicas y del impuesto sobre la renta o sobre sociedades en virtud de las normas generales tributarias del Derecho alemán.

36. Las recurrentes sostienen que, en el auto recurrido, el Tribunal General no abordó ese punto controvertido en su apreciación jurídica y retomó, en realidad, la definición del régimen fiscal «normal» recogida en el considerando 159 de la Decisión controvertida.

37. Si la calificación de «impuesto específico» fuera inexacta y si, como sostuvieron las recurrentes ante el Tribunal General, la exacción sobre los beneficios constituyera, por el contrario, una transferencia o una distribución de beneficios, la deducibilidad de esa exacción constituiría una excepción al régimen fiscal «normal», de modo que la medida controvertida presentaría un carácter selectivo.

38. Las recurrentes concluyen que, en el auto recurrido, el Tribunal General aplicó erróneamente el concepto de ayuda de Estado contemplado en el artículo 107 TFUE, apartado 1, al negar la existencia de una ventaja sin haber identificado previamente el régimen fiscal «normal» de manera independiente de la apreciación de la Comisión en la Decisión controvertida, ya que esa identificación es una fase indispensable para constatar la existencia o inexistencia de una ventaja.

39. La Comisión replica que el motivo único de casación es inoperante y, en cualquier caso, totalmente infundado.

### *Apreciación*

40. Procede comenzar abordando brevemente la alegación de la Comisión según la cual el motivo único del presente recurso de casación se basa en una comprensión inexacta del auto recurrido.

41. A este respecto, hay que señalar que la desestimación del recurso por el Tribunal General no se funda, como afirman las recurrentes, en la inexistencia de una ventaja conferida por la medida controvertida tal como se declaró en la Decisión controvertida. Como se desprende, en particular, del apartado 58 del auto recurrido, la desestimación se justifica por el hecho de que las recurrentes no invocaron en su recurso ningún motivo basado en la existencia de dicha ventaja. Según el Tribunal General, estas se limitaron a cuestionar la constatación de que dicha medida carecía de carácter selectivo.

42. En esencia, el Tribunal General consideró que, aun suponiendo que se cumpliera el requisito de selectividad, como alegaban las recurrentes ante él, la medida controvertida no podía constituir una ayuda de Estado, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, a falta de una ventaja para los beneficiarios. Por consiguiente, entendió que las recurrentes no habían logrado demostrar que la conclusión negativa de la Comisión sobre la existencia de tal ayuda fuera errónea.

43. Sin embargo, del recurso de casación se desprende que las recurrentes reprochan al Tribunal General la falta de análisis de sus alegaciones relativas al carácter selectivo de la medida controvertida. Si hubiera examinado, y necesariamente confirmado, estas alegaciones, el Tribunal General habría constatado también la existencia de una ventaja a favor de los beneficiarios de la medida controvertida. En efecto, según las recurrentes, ambos requisitos, el de ventaja y el de selectividad en materia fiscal, dependen de que la tributación efectiva resulte de una excepción al régimen fiscal «normal», por lo que deben examinarse conjuntamente.

44. El interrogante de si estos dos requisitos deben ser objeto de tal apreciación conjunta cuando la medida de que se trate tenga carácter fiscal constituye el núcleo del presente asunto.

45. Para responder a ese interrogante, es preciso considerar la premisa del razonamiento del Tribunal General, que figura en los apartados 49 a 53 del auto recurrido.

46. El Tribunal General comenzó afirmando que la exigencia de selectividad que resulta del artículo 107 TFUE, apartado 1, «debe diferenciarse claramente de la detección concomitante de una ventaja económica» en la medida en que, cuando la Comisión detecta la existencia de una ventaja, debe acreditar, además, que dicha ventaja beneficia específicamente a una o a varias empresas.

47. A continuación, el Tribunal General reconoció que, en materia fiscal, los requisitos de ventaja y de selectividad «pueden examinarse de forma conjunta», ya que ambos «implican demostrar que la medida fiscal impugnada da lugar a una reducción del importe del impuesto que habría adeudado el beneficiario de la medida en condiciones normales de conformidad con el régimen fiscal ordinario», como se declaró en la sentencia de 12 de mayo de 2021, Luxemburgo y otros/Comisión (T-516/18 y T-525/18, EU:T:2021:251).

48. El Tribunal General consideró, por una parte, que esta circunstancia no significa, sin embargo, que «pueda pasarse por alto» la existencia de una ventaja y, por otra parte, que el marco fáctico del presente asunto no es igual al del asunto que dio lugar a la sentencia Luxemburgo y otros/Comisión.<sup>2</sup>

49. En mi opinión, el razonamiento seguido por el Tribunal General en este pasaje del auto recurrido se resume del siguiente modo. En primer término, el Tribunal General parece considerar que, *según una norma general* que se aplica también en materia fiscal, el examen relativo a la existencia de una ventaja no puede coincidir con el del carácter selectivo. En segundo término, parece indicar que, *en determinados supuestos comprendidos en el ámbito fiscal*, estos dos requisitos pueden ser objeto de un único y mismo examen, debido a que ambos implican comprobar si la medida de que se trate tiene por efecto aliviar la carga fiscal que normalmente debería soportar el beneficiario.

50. Esta concepción de la relación entre el examen de la ventaja y el de la selectividad en el ámbito fiscal es, a mi juicio, errónea.

51. Procede comenzar recordando que, para poder calificar una medida de esa índole como selectiva, la Comisión debe proceder, según reiterada jurisprudencia, a un análisis en tres fases. En particular, la Comisión está obligada a identificar, en una primera fase, el marco de referencia, a saber, el régimen fiscal «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate, y comprobar, en una segunda fase, si la medida fiscal introduce diferenciaciones entre operadores económicos que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable respecto del objetivo perseguido por el marco de referencia. En caso de que así suceda, el Estado miembro de que se trate solo tiene la posibilidad de demostrar, en una tercera fase, que esa medida está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura general del marco de referencia. En otras palabras, la cuestión de si la medida fiscal examinada tiene carácter selectivo depende de la determinación previa del marco de referencia, lo que implica que un error cometido en esta determinación vicia inevitablemente todo el análisis de la selectividad.<sup>3</sup>

52. En el contexto del presente asunto, es importante señalar que, también según la jurisprudencia, la determinación del marco de referencia a efectos de la apreciación de la selectividad «reviste especial importancia en el caso de medidas fiscales [nacionales], ya que la existencia de una ventaja económica, a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, solo puede acreditarse en relación con una imposición considerada “normal”».<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Sentencia de 12 de mayo de 2021 (T-516/18 y T-525/18, EU:T:2021:251).

<sup>3</sup> Sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P y C-898/19 P, en lo sucesivo, sentencia Fiat Chrysler Finance Europe, EU:C:2022:859), apartado 71 y jurisprudencia citada.

<sup>4</sup> Sentencia Fiat Chrysler Finance Europe, apartado 69 y jurisprudencia citada.

53. Habida cuenta de que el Tribunal de Justicia ha establecido, pues, una relación clara entre el concepto de «ventaja» y el de «selectividad»,<sup>5</sup> esa determinación constituye un requisito previo indispensable para apreciar no solo el carácter selectivo de una medida fiscal, sino también la existencia de una ventaja. Del mismo modo que sucede con la apreciación que se realiza para identificar una eventual desigualdad de trato injustificada a efectos de la selectividad en materia fiscal, la apreciación (contrafactual) con que se pretende descubrir la existencia de cualquier ventaja se efectúa en relación con el régimen fiscal «normal». Así pues, la existencia de un alivio de la carga fiscal de las empresas beneficiarias de la medida fiscal de que se trate implica necesariamente que se cumplan tanto el requisito de selectividad como el de ventaja.

54. De ello se desprende que el examen de estos dos requisitos debe realizarse conjuntamente en el ámbito fiscal *con la única excepción* del supuesto de que un régimen de ayudas confiera una ventaja cuya concesión dependa del ejercicio de una amplia facultad discrecional de la Administración tributaria en cuanto a los beneficiarios de la ayuda y a los requisitos para la concesión de esta. En ese supuesto, el Tribunal de Justicia ha confirmado muy recientemente que la determinación del marco de referencia no es necesaria para apreciar la selectividad de dicho régimen, puesto que el ejercicio de esa facultad discrecional favorece necesariamente a los beneficiarios del régimen en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.<sup>6</sup> Es evidente que la aplicación del régimen de ayudas controvertido en el presente asunto no está condicionada en modo alguno al ejercicio de la citada facultad discrecional.

55. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha precisado que la determinación del marco de referencia debe derivarse de un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud del Derecho nacional de cada Estado miembro. En efecto, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, la fijación de las características constitutivas de un impuesto, que definen en principio el marco de referencia, forma parte de la facultad de apreciación de esos Estados.<sup>7</sup>

56. En el presente asunto, no se discute que, como el Tribunal General señaló esencialmente en los apartados 47 y 48 del auto recurrido, las recurrentes criticaron expresamente en sus escritos de primera instancia la exactitud de la apreciación de la Comisión según la cual la medida controvertida no tiene carácter selectivo y se refirieron en varias ocasiones al régimen fiscal «normal» para demostrar que esta medida supone una excepción a las normas generales de tributación del régimen fiscal normal aplicables en el Estado miembro de que se trata, que constituyen la base del examen del carácter selectivo.

57. En esencia, ante el Tribunal General, las recurrentes reiteraron la tesis, ya expuesta durante la fase de examen preliminar y desestimada por la Comisión en la Decisión controvertida, de que la posibilidad de deducir la exacción sobre los beneficios de la base imponible del impuesto sobre la renta o sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas supone una excepción al régimen fiscal «normal» aplicable en Alemania. Más concretamente, las recurrentes sostuvieron que, según las normas generales de tributación del régimen fiscal «normal», esa exacción no es deducible de la base imponible de los impuestos antes mencionados porque constituye una

<sup>5</sup> Según lo expuesto en el punto 54 de mis conclusiones presentadas en el asunto Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

<sup>6</sup> Véase, en particular, la sentencia de 2 de febrero de 2023, España y otros/Comisión (C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P, EU:C:2023:60), apartados 48 y 68.

<sup>7</sup> Sentencia Fiat Chrysler Finance Europe, apartados 72 y 73 y jurisprudencia citada.

transferencia o una distribución de beneficios, y no un «impuesto específico», como la califica la Decisión controvertida, y que, aun suponiendo que la citada exacción constituyera un impuesto, esta no podría deducirse en concepto de «gastos derivados de las operaciones comerciales».

58. En los apartados 10 a 12 del auto recurrido, el Tribunal General reprodujo el razonamiento que siguió la Comisión para rechazar esa tesis en la Decisión controvertida sobre la base de una interpretación del Derecho alemán, concretamente del artículo 4, apartado 5 *ter*, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del artículo 10, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.<sup>8</sup> Sin embargo, el Tribunal General no examinó la argumentación de las recurrentes que tenía por objeto impugnar la exactitud de dicha interpretación a la luz de determinados principios y disposiciones del Derecho fiscal alemán, porque esa argumentación se refería únicamente al carácter selectivo de la medida controvertida.

59. Más concretamente, el Tribunal General señaló, en el apartado 48 del auto recurrido, que las recurrentes criticaban la Decisión controvertida exclusivamente en la medida en que dicha Decisión negaba el carácter selectivo de la medida controvertida y, en el apartado 58 de ese auto, que las recurrentes no habían cuestionado la afirmación, recogida en el considerando 159 y en la nota 87 de la Decisión controvertida, de que la medida controvertida no podía conferir una ventaja.

60. A mi parecer, el enfoque del Tribunal General contradice la jurisprudencia recordada en los puntos 51 a 55 de las presentes conclusiones. Según dicha jurisprudencia, el examen que debe realizar la Comisión para constatar la selectividad de un régimen de ayudas de carácter fiscal *coincide*, por lo que respecta a la determinación del marco de referencia (o régimen fiscal «normal»), con el que debe efectuarse para comprobar si la medida controvertida tiene por efecto conferir una ventaja a sus beneficiarios.

61. Esta interpretación no queda desvirtuada por las alegaciones formuladas por la Comisión en sus escritos, que aluden a una diferencia conceptual entre los requisitos de ventaja y de selectividad,<sup>9</sup> sin tratar de explicar, concretamente haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, por qué razón esos requisitos deben ser objeto, en un caso como el del presente asunto, de un análisis separado.

62. Por lo demás, he de añadir que, si el Tribunal General hubiera analizado la argumentación de las recurrentes que critica la interpretación del Derecho fiscal alemán realizada por la Comisión en la Decisión controvertida, habría podido considerar, en su caso, que la determinación del marco de referencia que constituye el régimen fiscal «normal», tal como se desprende de dicha Decisión, era errónea. Pues bien, tal error habría viciado inevitablemente no solo todo el análisis de la selectividad, sino también el de la ventaja, puesto que, como se ha indicado anteriormente, el régimen fiscal «normal» constituye el término de comparación utilizado en el marco de la apreciación contrafactual dirigida a comprobar la existencia de cualquier ventaja económica. Así pues, no estaría justificada la conclusión alcanzada por el Tribunal General en el apartado 68 del auto recurrido, según la cual las recurrentes no habían logrado demostrar que la apreciación de la

<sup>8</sup> Véanse los considerandos 155 a 157 de la Decisión controvertida.

<sup>9</sup> A tal efecto, la Comisión cita, a modo de ejemplo, una medida individual, que se presume selectiva sin que implique necesariamente la concesión de una ventaja, y una medida justificada por la naturaleza o por la estructura del sistema del marco de referencia, que no es selectiva, pero sí puede conferir una ventaja a su beneficiario. A este respecto, basta con señalar, por una parte, que la medida controvertida es un régimen de ayudas y, por otra parte, que la prueba de su justificación por la naturaleza o por la estructura del sistema del marco de referencia incumbe a los Estados miembros y, por tanto, no constituye una parte necesaria del examen de la selectividad efectuado por la Comisión (véase la sentencia de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría, C-596/19 P, EU:C:2021:202, apartado 38 y jurisprudencia citada).

información y de los elementos de que disponía la Comisión debería haber suscitado dudas y serias dificultades en cuanto a que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios constituía una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y que, por tanto, carecían manifiestamente de fundamento para sostener que la Decisión controvertida vulneró sus derechos procesales.

63. Habida cuenta de lo anterior, considero que el Tribunal General incurrió en un error de Derecho al declarar que el recurso interpuesto por las recurrentes carecía manifiestamente de fundamento.

64. Esta conclusión no vulnera, como afirma en esencia la Comisión en sus escritos, el límite establecido por el principio *ne ultra petita*, según el cual la facultad de decisión del Tribunal General debe ceñirse a las cuestiones planteadas por las partes. Según la Comisión, el Tribunal General no podía abordar la cuestión relativa a la existencia de una ventaja, salvo que vulnerara este principio, ya que las críticas formuladas ante el Tribunal General por las recurrentes contra la determinación del marco de referencia se referían formalmente *solo* a la constatación de la falta de selectividad de la medida controvertida.

65. Opino que este argumento equivale a confundir la obligación del Tribunal General de ceñirse al objeto de la demanda (*petitum*) con la obligación, que también incumbe al Tribunal General, de responder a los motivos invocados ante él aplicando todas las normas jurídicas pertinentes. En efecto, de reiterada jurisprudencia resulta que, aunque deba pronunciarse únicamente sobre las pretensiones de las partes, a las cuales corresponde delimitar el marco del litigio, el juez de la Unión debe, al margen de las alegaciones de las partes, aplicar las normas jurídicas pertinentes para la solución del litigio a los hechos que le son presentados. De otro modo, podría verse obligado a basar su decisión en consideraciones jurídicas erróneas.<sup>10</sup>

66. Con independencia de que las críticas de las recurrentes se refirieran únicamente a la apreciación de la selectividad en la Decisión controvertida, el Tribunal General estaba igualmente obligado a considerar, aplicando la jurisprudencia establecida en la sentencia Fiat Chrysler Finance Europe, que una impugnación de la determinación del marco de referencia tiene necesariamente por objeto el examen de la existencia de una ventaja, además del examen del carácter selectivo de la medida controvertida.

67. De estas consideraciones también se desprende que el Tribunal General habría debido pronunciarse sobre la argumentación desarrollada por las recurrentes, aun cuando estas, como señaló el Tribunal General en el apartado 48 del auto recurrido, no habían cuestionado la afirmación, recogida en el considerando 159 y en la nota 87 de la Decisión controvertida, de que la medida controvertida no podía conferir una ventaja a sus beneficiarios.

68. En aras de la exhaustividad, me parece que resulta útil añadir una precisión.

69. Debo precisar que, en el considerando 159 y la nota 87 citados, la Comisión afirmó que la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios no puede conceder una ventaja a un operador de casino público como WestSpiel. La Comisión comparó el importe abonado en 2014 en concepto de exacción sobre los beneficios (82,02 millones de euros) con el importe de esa exacción que se deducía de la base imponible del impuesto sobre la renta o sobre sociedades y del impuesto sobre actividades económicas (27,3 millones de euros) y llegó así a la conclusión de que

<sup>10</sup> Véase la sentencia de 20 de enero de 2021, Comisión/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39), apartado 58 y jurisprudencia citada.

el beneficio económico resultante de esa deducibilidad era superado por la carga, en todo caso mayor, que implica el pago de dicha exacción y que soportan específicamente los operadores de casinos públicos.

70. Esta interpretación se funda en la lectura que la Comisión propone, y que el Tribunal General suscribe implícitamente, de la sentencia Comisión/Fútbol Club Barcelona.<sup>11</sup> Según el apartado 63 de esa sentencia, la Comisión debe, a efectos del examen de los diferentes elementos constitutivos de una medida que pueda entrañar una ayuda de Estado, considerar todos los elementos de hecho o de Derecho que acompañan a dicha medida, en particular los beneficios y las cargas que de ella resultan.

71. Desde mi punto de vista, este principio carece manifiestamente de pertinencia en el presente asunto. En mi opinión, de dicha sentencia se desprende que, para comprobar si se cumplen los requisitos constitutivos del concepto de «ayuda de Estado», incluida la ventaja, los beneficios y las cargas resultantes de una medida fiscal nacional deben tenerse en cuenta como consecuencias necesarias *de la medida fiscal de que se trate*.

72. En otras palabras, esos beneficios y esas cargas deben resultar de la medida con respecto a la cual se debate si aporta un alivio de la carga fiscal de los beneficiarios en relación con la «imposición normal», y no de la combinación de esta medida y de las normas de tributación que constituyen el régimen fiscal «normal».

73. En el presente asunto, en el marco del examen de la existencia de una ventaja, deben tenerse en cuenta los beneficios y las cargas que resultan de la deducibilidad de la exacción sobre los beneficios, y no la combinación de esa medida y de la exacción sobre los beneficios en sí misma, ya que no existe duda alguna de la pertenencia de esta última al régimen fiscal «normal».

74. Opino que, si se acoge la interpretación expuesta en el punto 69 de las presentes conclusiones, podría invertirse la lógica subyacente al control de las ayudas de Estado en el ámbito fiscal, puesto que se estaría permitiendo que los Estados miembros sustrajeran cualquier medida fiscal a la calificación de ayuda de Estado demostrando que la carga fiscal a la que está sujeta la empresa de que se trate es superior al beneficio económico que esa empresa obtiene como consecuencia de la aplicación de dicha medida.

75. En esta fase, procede recordar que, en virtud del artículo 61, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuando el Tribunal de Justicia anule la resolución del Tribunal General, como se le propone en las presentes conclusiones, podrá, o bien resolver él mismo definitivamente el litigio, cuando el estado del litigio así lo permita, o bien devolver el asunto al Tribunal General para que este último resuelva.

76. En mi opinión, en este caso, el Tribunal de Justicia debería devolver el asunto al Tribunal General para que este examine el motivo único que las recurrentes formularon ante él.

77. Como ya se ha mencionado anteriormente, este motivo de recurso tenía por objeto impugnar, a la luz de determinados principios y disposiciones del Derecho fiscal alemán, la exactitud de la interpretación del Derecho nacional realizada por la Comisión en lo relativo a la determinación del marco de referencia que constituye el régimen fiscal «normal». Pues bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el control de la interpretación del

<sup>11</sup> Sentencia de 4 de marzo de 2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

Derecho nacional aplicable efectuado por la Comisión en ese marco constituye *apreciación de los hechos* y no puede, por tanto, ser objeto de examen por el Tribunal de Justicia en el marco de un recurso de casación, salvo para verificar si se ha producido una desnaturalización del Derecho nacional.<sup>12</sup> Ahora bien, observo que las recurrentes no han formulado ninguna alegación al objeto de que se declare tal desnaturalización en el marco del presente recurso de casación.

## **Conclusión**

78. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que anule el auto del Tribunal General de 22 de octubre de 2021, Fachverband Spielhallen y LM/Comisión (T-510/20), y devuelva el asunto al Tribunal General para que este se pronuncie sobre el motivo único de recurso que Fachverband Spielhallen eV y LM invocaron ante él.

<sup>12</sup> Sentencia Fiat Chrysler Finance Europe, apartado 82 y jurisprudencia citada.