

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea precisa las condiciones en las que el Derecho de la Unión puede prohibir exenciones fiscales nacionales

El Tribunal de Justicia aborda si una exención configurada de forma general y abstracta e integrada en un impuesto directo no armonizado puede conferir una ventaja fiscal selectiva a sus beneficiarios contraria a las normas sobre ayudas de Estado.

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 29 de abril del 2025, en el asunto C-453/23, *Prezydent Maista Mielca*, vuelve a pronunciarse sobre una cuestión de especial trascendencia para el Derecho tributario de los Estados miembros: en qué circunstancias las exenciones establecidas en las leyes reguladoras de impuestos no armonizados pueden quedar prohibidas por constituir ventajas fiscales selectivas contrarias al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La sentencia responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia en el marco de un litigio originado por la denegación de la solicitud de una empresa para la aplicación de la exención prevista en el impuesto polaco sobre bienes inmuebles en favor de los terrenos, edificios y construcciones que formen parte de la infraestructura ferroviaria cuando esta infraestructura se ponga a disposición de los transportistas ferroviarios. Pese a que la empresa cumplía los requisitos establecidos por la legislación polaca para

aplicar la exención, la denegación se basó en la consideración del beneficio fiscal como una ayuda de Estado ilegal al no haber sido notificada previamente a la Comisión Europea. El órgano jurisdiccional nacional cuestiona si esta exención puede conferir una ventaja selectiva a sus beneficiarios y, de ser así, si es susceptible de falsear o amenazar con falsear la competencia.

Las aportaciones más relevantes de la sentencia se realizan con respecto a la configuración del marco de referencia a partir del cual determinar si una medida fiscal constituye o no una ventaja selectiva.

Así, el Tribunal de Justicia recuerda que la identificación del marco de referencia ha de ser el resultado de un examen objetivo del

propias competencias en materia de fiscalidad directa y en virtud de su autonomía tributaria, las características constitutivas del impuesto que definen, en principio, el régimen tributario normal a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad. Esas características constitutivas del impuesto incluyen el hecho y la base imponibles, pero también las eventuales exenciones que se hayan previsto.

Por tanto, a juicio del tribunal, en principio, una exención general y abstracta que acompaña a un impuesto directo no constituye una ayuda de Estado. En la medida en que esa exención sea inherente al régimen tributario «normal», se presume que no puede conferir, por regla general, una ventaja selectiva. Así se desprende de la autonomía de los Estados

miembros en materia de imposición directa, una de cuyas manifestaciones es la facultad de recurrir a las categorías fiscales y, en particular, a las exenciones que consideren más adecuadas para alcanzar los objetivos de interés general legítimamente pretendidos, sean de carácter fiscal o no. Cuando una exención forma parte del régimen tributario normal, los requisitos para la

concesión de tal exención fiscal (e.g., el cumplimiento de determinada política de contratación de personal o de determinadas gestiones medioambientales) resultan neutros desde el punto de vista de la competencia y el hecho de que algunas empresas cumplan esos requisitos y otras no carece de pertinencia a la luz de las normas en materia de ayudas de Estado.

No obstante, el Tribunal de Justicia subraya dos situaciones en las que un beneficio fiscal de este tipo podría ser *a priori* selectivo:

- cuando la exención forme parte de un régimen tributario configurado con arreglo

Las interpretaciones expansivas de la selectividad pueden invadir la autonomía tributaria de los Estados miembros

contenido, articulación y efectos de las normas aplicables en virtud del Derecho del Estado miembro que corresponda, sin que dicho régimen tributario normal o común pueda conformarse a partir de una serie de disposiciones extraídas artificialmente de un marco normativo más amplio. Por tanto, cuando la medida fiscal examinada no pueda dissociarse de la lógica del conjunto del sistema general tributario del Estado miembro de que se trate, deberá hacerse referencia a dicho sistema.

Fuera de los ámbitos objeto de armonización fiscal, es el Estado miembro a quien corresponde determinar, mediante el ejercicio de sus

Se subraya la importancia del principio de no discriminación en la evaluación de la selectividad

a parámetros manifiestamente discriminatorios destinados a eludir la aplicación del Derecho de la Unión;

- cuando los requisitos establecidos por la norma para acogerse a la exención se refieran, *de iure* o *de facto*, a una o varias características específicas de las empresas que pueden acogerse a ella y estén indisolublemente vinculados a la naturaleza de esas empresas o a la de sus actividades, de modo que tales empresas formen una categoría coherente (e.g., empresas que disponen de una determinada estructura de capital, que operan en un sector geográfico o económico determinado, que tienen un tamaño reducido o que, por el contrario, disponen de importantes recursos financieros o incluso que no emplean a ningún trabajador por cuenta ajena en el territorio nacional).

Sobre la base de lo expuesto, en el caso específico planteado —sin perjuicio de que corresponda al órgano jurisdiccional nacional determinar si la exención controvertida constituye una ventaja selectiva—, el Tribunal de Justicia entiende que la exención controvertida no es disociable del marco general de referencia constituido por el régimen jurídico del impuesto sobre bienes inmuebles polaco aplicable a todos los propietarios o poseedores de bienes inmuebles. La citada exención se concede a todos los operadores, económicos o no, titulares de un terreno, edificio o construcción que forme parte de la infraestructura ferroviaria y que se ponga a disposición de los transportistas ferroviarios. En el caso de las empresas, la exención es aplicable con inde-

pendencia de su forma jurídica, tamaño o sector de actividad en el que operen. En consecuencia, la exención parece basarse en un criterio neutro que se aplica a un

conjunto heterogéneo de beneficiarios. Asimismo, el tribunal destaca que el marco de referencia en el que se integra la exención no sólo persigue un objetivo presupuestario, sino también medioambiental, dirigido a incentivar la rehabilitación de las vías de servicio ferroviario en desuso y a utilizar el transporte ferroviario frente al transporte por carretera.

Con todo, se puntualiza que, si el órgano jurisdiccional nacional considerase que la exención controvertida confiere una ventaja selectiva, debería examinar si falsea o amenaza con falsear la competencia. En este sentido, las medidas que, como la exención controvertida, tienen por objeto liberar a una empresa de los costes que normalmente habría debido pagar en un sector económico que ha sido objeto de liberalización a escala de la Unión falsearían, en principio, las condiciones de la competencia.

En este fallo, el Tribunal de Justicia avanza en la aclaración de los criterios que se han de tener en cuenta a efectos de evaluar el carácter general o selectivo de las exenciones fiscales a la luz de las normas sobre las ayudas de Estado de la Unión Europea. Para ello, trata de ofrecer orientaciones adicionales partiendo de su jurisprudencia previa sobre la materia (e.g., *Gibraltar*, C-106/09 P; *Banco Santander*, C-53/19 P; *Engie*, C-451/21; *Apple*, C-465/20 P). Asimismo, la sentencia advierte del peligro de interpretaciones expansivas del criterio de la selectividad en el ámbito tributario, que son susceptibles de invadir la autonomía fiscal de los Estados miembros, y subraya la importancia del principio de no discriminación en la evaluación de la selectividad.

