

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 18 de julio de 2013 (\*)

«Ayudas de Estado – Artículos 107 TFUE y 108 TFUE – Requisito de “selectividad” – Reglamento (CE) nº 659/1999 – Artículo 1, letra b), inciso i) – Ayuda existente – Normativa nacional en materia de impuesto de sociedades – Deducibilidad de las pérdidas sufridas – No deducibilidad en caso de cambio de propietario – Autorización de excepciones – Facultad de apreciación de la Administración tributaria»

En el asunto C-6/12,

que tiene por objeto una decisión de petición prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), mediante resolución de 30 de diciembre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de enero de 2012, en el procedimiento

**P Oy**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas, E. Juhász (Ponente), D. Šváby y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de noviembre de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de P Oy, por el Sr. O.A. Haapaniemi, asianajaja;
- en nombre del Gobierno finlandés, por los Sres. J. Heliskoski y S. Hartikainen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. I. Koskinen, R. Lyal y T. Maxian Rusche, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de febrero de 2013;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión relativas a las ayudas de Estado.

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre P Oy (en lo sucesivo, «P») y las autoridades nacionales competentes en materia de impuesto de sociedades, en relación con la negativa de dichas autoridades a concederle la posibilidad de deducir las pérdidas del ejercicio sufridas, como prevé, en principio, la normativa nacional aplicable, y trasladar esas pérdidas a los ejercicios siguientes.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [108 TFUE] (DO L 83, p. 1), establece en su artículo 1, titulado «Definiciones»:

«A efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

[...]

b) “ayuda existente”:

i) sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 144 y 172 del Acta [relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21, y DO 1995, L 1, p. 1; en lo sucesivo, “Acta de adhesión”), toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda y las ayudas individuales que se hubieran llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma;

[...]»

### *Derecho finlandés*

4 La Ley nº 1535/1992, de 30 de diciembre de 1992, del impuesto sobre la renta (Tulooverolaki; en lo sucesivo, «TVL»), establece en su artículo 117, titulado «Pérdidas y deducciones de las pérdidas»:

«Las pérdidas comprobadas se deducirán del resultado de los ejercicios siguientes conforme a las disposiciones de esta Parte.

Las pérdidas se deducirán en el orden en que se hayan originado.»

5 El artículo 119 de dicha Ley, que lleva la rúbrica «Pérdidas derivadas de una actividad económica o agrícola», dispone:

«Las pérdidas derivadas de una actividad económica o agrícola se deducirán de los resultados de las actividades económicas o agrícolas durante los diez ejercicios siguientes y a medida que se obtengan beneficios.

Por pérdidas derivadas de una actividad económica se entenderá el importe de las pérdidas calculado según la Ley sobre la imposición de los rendimientos profesionales (laki elinkeinotulon verottamisesta), [...]»

6 El artículo 122 de la misma Ley, titulado «Efectos del cambio de titularidad sobre la deducibilidad de las pérdidas», prevé en su párrafo primero que no podrán deducirse las pérdidas sufridas por una sociedad si durante el ejercicio en que se originan o con posterioridad al mismo cambia la titularidad de más de la mitad de las acciones o participaciones por un motivo distinto a una sucesión testada o intestada, o cambia un número de socios superior a la mitad.

7 El mencionado artículo 122 de la TVL establece en su párrafo tercero que, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo primero, la Administración tributaria competente puede autorizar la deducción de las pérdidas, en circunstancias especiales y previa solicitud, cuando sea necesario para que siga desarrollándose la actividad de la sociedad.

8 Con el fin de aclarar la disposición contenida en el párrafo tercero del artículo 122 de la TVL y de armonizar las prácticas administrativas, el 14 de febrero de 1996 la Dirección General de Impuestos de Finlandia publicó la Circular orientativa nº 634/348/96, cuyas disposiciones pertinentes son las siguientes:

«2. Procedimiento de autorización excepcional

2.1 Requisitos para la autorización

Conforme al artículo 122 de la TVL, una [sociedad] puede obtener una autorización para deducir las pérdidas comprobadas, previa solicitud y cuando ello sea necesario para que siga desarrollándose su actividad.

Pueden considerarse circunstancias especiales, en particular:

- la cesión debida a un cambio generacional;
- la venta de la empresa a los trabajadores;
- la adquisición de una nueva sociedad aún inactiva;
- el cambio de titularidad en el interior de un grupo;
- los cambios de titularidad relacionados con planes de saneamiento;
- las especiales consecuencias sobre el empleo; y
- el cambio de titularidad de las sociedades cotizadas.

2.1.1. Condiciones Especiales

La finalidad de las disposiciones del artículo 122 de la TVL es evitar que las empresas con pérdidas se conviertan en objeto de comercialización. Si el cambio de titularidad de la empresa no presenta las características mencionadas, puede concederse la autorización para deducir las pérdidas.

[...]

## 2.1.2 Continuación de la actividad

La autorización para deducir las pérdidas puede concederse cuando la deducción es necesaria para que siga desarrollándose la actividad de la [sociedad]. Una condición absoluta puede ser que la [sociedad] prosiga su actividad tras el cambio de titularidad. Si, en la práctica, la [sociedad] ha cesado su actividad y su valor reside esencialmente en las pérdidas comprobadas, no procede conceder una autorización excepcional.»

9 La Comunicación nº 2/1999, publicada por la Dirección General de Impuestos de Finlandia el 17 de febrero de 1999, menciona asimismo como circunstancia especial la expansión de las actividades mediante la adquisición de una sociedad.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

10 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que el 3 de septiembre de 2008, P, sociedad fundada en 1998, solicitó a la Administración tributaria competente que le concediera, conforme al artículo 122, párrafo tercero, de la TVL, la posibilidad de deducir las pérdidas que había sufrido durante los ejercicios 1998 a 2004, a pesar del cambio de titularidad que había tenido lugar en agosto de 2004. La actividad económica de la empresa siguió desarrollándose tras este cambio de titularidad y tras los cambios de titularidad posteriores. La mencionada solicitud fue denegada por la Administración tributaria competente el 24 de octubre de 2008 por el motivo de que P no había expuesto razones particulares sobre cuya base habría podido justificarse la concesión de dicha autorización, a pesar de los cambios de titularidad sobrevenidos.

11 Mediante resolución de 2 de diciembre de 2009, el Helsingin hallinto-oikeus (tribunal de lo contencioso-administrativo de Helsinki) desestimó el recurso de P por los mismos motivos invocados por la Administración tributaria competente. P recurrió contra esta resolución ante el Korkein hallinto-oikeus, que se pregunta, esencialmente, si las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, concretamente el criterio de selectividad interpretado desde la perspectiva de la facultad de apreciación de la que dispone en este caso la autoridad tributaria, se oponen a la adopción de una decisión en la que se autorice la deducción de las pérdidas de una sociedad a pesar de su cambio de titularidad, mientras dicha pérdida no se haya notificado debidamente a la Comisión Europea conforme al artículo 108 TFUE, apartado 3.

12 Para apreciar la selectividad de una medida es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia a estos efectos reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal».

13 El órgano jurisdiccional remitente señala que hay dos posibilidades en lo que respecta a la determinación de ese marco de referencia. Atendiendo a la primera posibilidad, dicho marco podría estar constituido por la regla general del traslado de las pérdidas prevista en los artículos 117 y 119 de la TVL. Según esta regla, la autorización de la excepción en caso de cambio de titularidad no colocaría a la sociedad beneficiaria en una situación más ventajosa que la prevista por la regla general. Siguiendo la segunda posibilidad, el marco de referencia estaría constituido por la regla del artículo 122, párrafo primero, de la TVL, conforme a la cual las pérdidas no son deducibles tras un cambio de titularidad. El juez nacional añade que, comparada con ese marco de referencia, la excepción contenida en el artículo 122, párrafo tercero, de la TVL concede a la Administración tributaria una facultad de apreciación que podría colocar a la empresa beneficiaria en una situación más ventajosa que la de una empresa a la que no se concedió el derecho a

deducción en el procedimiento de autorización.

14 El órgano jurisdiccional remitente destaca asimismo que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las medidas estatales que hacen distinciones entre empresas y, por lo tanto, son *a priori* selectivas, pueden estar justificadas cuando dicha distinción resulta de la naturaleza o de la lógica interna del sistema en el que se inscriben. A este respecto observa que el objetivo del sistema tributario establecido por la normativa controvertida en el litigio principal es evitar que las pérdidas de las empresas sean objeto de comercialización o de abuso. Según el mencionado órgano jurisdiccional, este riesgo afecta en particular a las empresas inactivas que hayan sufrido pérdidas, puesto que otras empresas podrían intentar adquirirlas por diversos medios para deducir dichas pérdidas de sus propios beneficios. Añade que la facultad de apreciación de la que dispone en el caso de autos la Administración tributaria puede considerarse en el marco de dicho sistema tributario en su conjunto, cuyo objetivo es conceder la deducibilidad de las pérdidas en todos aquellos casos en que no se demuestre que haya riesgo de abuso.

15 Habida cuenta de estas consideraciones, el Korkein hallinto-oikeus decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En un procedimiento de autorización como el previsto en el artículo 122, párrafo tercero, [de la TVL], ¿debe interpretarse el requisito de selectividad que se desprende del artículo 107 TFUE, apartado 1, en el sentido de que impide autorizar la deducción de las pérdidas en el caso de cambio de titularidad si no se respeta el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase?

2) Al interpretar el requisito de la selectividad, en particular, para determinar el grupo de referencia, ¿debe tenerse en cuenta la regla general de deducibilidad de las pérdidas comprobadas que figura en los artículos 117 y 119 de la [TVL] o las disposiciones inherentes a los cambios de titularidad?

3) Si se considera *a priori* cumplido el requisito de selectividad del artículo 107 TFUE, ¿pueden considerarse justificadas las normas como el artículo 122, párrafo tercero, de la [TVL] por tratarse de un mecanismo inherente a la naturaleza del régimen fiscal necesario, por ejemplo, para impedir la elusión fiscal?

4) Al apreciar la existencia de una justificación o de un mecanismo inherente a la naturaleza del régimen fiscal, ¿qué importancia debe reconocerse a la amplitud de la facultad de apreciación de las autoridades? Por lo que respecta al mecanismo inherente a la naturaleza del régimen fiscal, ¿es necesario que el órgano que aplica la ley no disponga de facultad discrecional alguna y que la normativa establezca concretamente los requisitos para aplicar la excepción?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

*Sobre las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta*

16 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda a cuarta, que procede examinar conjuntamente y en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si un régimen fiscal como el derivado del artículo 122, párrafos primero y tercero, de la TVL cumple el requisito de selectividad como elemento del concepto de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 y, en caso de respuesta afirmativa, si la excepción prevista en el párrafo tercero de dicho artículo está justificada por ser inherente a la naturaleza del régimen fiscal. El órgano jurisdiccional remitente desea, asimismo, que el Tribunal de Justicia determine la importancia que puede revestir el alcance de la facultad de apreciación de las autoridades competentes al aplicar dicho régimen.

17 Procede recordar, con carácter preliminar, que el artículo 107 TFUE, apartado 1, prohíbe en principio las ayudas que favorezcan «a determinadas empresas o producciones», es decir, las ayudas selectivas.

18 Así, una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE (sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, Rec. p. I-11113, apartados 72 y 73 y jurisprudencia citada).

19 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de una medida fiscal nacional como «selectiva» supone, en un primer momento, la identificación y el examen previos del régimen fiscal común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate. Precisamente a la luz de este régimen fiscal común o «normal» debe, en un segundo momento, apreciarse y determinarse el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate demostrando que dicha medida supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (véase la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, Rec. p. I-7611, apartado 49 y jurisprudencia citada).

20 A este respecto procede señalar que la mencionada calificación no sólo presupone el conocimiento del contenido de las normas jurídicas pertinentes, sino que exige, además, el examen de su alcance, basado en la práctica administrativa y judicial y en la información relativa al alcance de la cobertura personal de dichas reglas.

21 Dado que el órgano jurisdiccional remitente no comunicó toda esa información, el Tribunal de Justicia estima que no está en condiciones de pronunciarse sobre la mencionada calificación.

22 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una medida justificada por la naturaleza o la lógica interna del sistema en el que se inscribe, no cumple el requisito de selectividad, aunque constituya una ventaja para su beneficiario (sentencia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 42 y jurisprudencia citada). Por lo tanto, una medida que constituye una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede estar justificada si el Estado miembro de que se trate logra demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal (véase la sentencia Paint Graphos y otros, antes citada, apartado 65 y jurisprudencia citada).

- 23 A este respecto debe destacarse que la presencia de un sistema de autorización no excluye por sí misma dicha justificación.
- 24 En efecto, la justificación es posible en caso de que, en el procedimiento de autorización, la facultad de apreciación de la autoridad competente esté limitada a comprobar los requisitos establecidos al servicio de un objetivo fiscal identificable y los criterios que deba aplicar dicha autoridad sean inherentes a la naturaleza del régimen fiscal.
- 25 En cuanto a la facultad de la autoridad competente, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia establece que no puede considerarse que una facultad discrecional que permite a dicha autoridad determinar los beneficiarios o las condiciones de la medida concedida tenga carácter general (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de junio de 1999, *DM Transport*, C-256/97, Rec. p. I-3913, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 26 Así pues, no cabe considerar, en principio, que la aplicación de un sistema de autorización que permite trasladar pérdidas a ejercicios fiscales posteriores, como el controvertido en el caso de autos, es selectiva si las autoridades competentes únicamente disponen, al decidir la suerte que reservarán a una solicitud de autorización, de una facultad de apreciación circunscrita por criterios objetivos que no son ajenos al sistema fiscal establecido por la normativa de que se trata, como el objetivo de evitar la comercialización de las pérdidas.
- 27 En cambio, si las autoridades competentes disponen de una facultad discrecional amplia para determinar los beneficiarios y los requisitos de la medida concedida sobre la base de criterios ajenos al sistema fiscal, como el mantenimiento del empleo, debe considerarse que el ejercicio de dicha facultad favorece a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido (véase, en este sentido, la sentencia *Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido*, antes citada, apartado 75).
- 28 Ahora bien a este respecto, de la resolución de remisión se desprende que la Dirección General de Impuestos de Finlandia publicó una Circular orientativa, mencionada en el apartado 8 de la presente sentencia, que cita como «circunstancia especial» para la concesión de una autorización excepcional a la prohibición de deducir pérdidas, entre otras, las especiales consecuencias sobre el empleo.
- 29 En este contexto procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que la aplicación de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta por sí misma para que cualquier medida adoptada en el marco de esta política se considere justificada por la naturaleza y la lógica interna de un sistema fiscal nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, C-88/03, Rec. p. I-7115, apartado 82).
- 30 Aunque de la resolución de remisión se desprenda a este respecto que la mencionada Circular orientativa no tiene un carácter jurídicamente vinculante, debe señalarse que si la autoridad competente tuviera que determinar los beneficiarios de la deducción de las pérdidas sobre la base de criterios ajenos al sistema fiscal, como el mantenimiento del empleo, debería considerarse que ese ejercicio de la mencionada facultad favorece «a determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encontrasen en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido.

31 Sin embargo, el Tribunal de Justicia no dispone de elementos suficientes para apreciar la justificación del carácter eventualmente selectivo del régimen fiscal controvertido en el litigio principal.

32 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta que un régimen fiscal, como el controvertido en el litigio principal, podría cumplir el requisito de selectividad como elemento del concepto de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, si se demostrase que el sistema de referencia, es decir, el sistema «normal», consiste en la prohibición de deducir esas pérdidas en caso de cambio de titularidad, en el sentido del artículo 122, párrafo primero, de la TVL, respecto del cual el sistema de autorización contemplado en el párrafo tercero del citado artículo constituye una excepción. Un régimen de este tipo puede estar justificado por la naturaleza o la lógica interna del sistema en el que se inscribe, ya que dicha justificación excluye que la autoridad nacional competente pueda gozar, para autorizar la excepción a la prohibición de deducir las pérdidas, de una facultad discrecional que la habilite a basar sus decisiones de autorización en criterios ajenos a dicho régimen fiscal. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no dispone de elementos suficientes para pronunciarse con carácter definitivo sobre estas calificaciones.

33 Por otra parte, debe recordarse que la selectividad no es más que uno de los elementos de la ayuda de Estado incompatible con el mercado interior. A falta de información a este respecto, la cuestión relativa a otros elementos tampoco es objeto de examen por parte del Tribunal de Justicia.

#### *Primera cuestión prejudicial*

34 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si la prohibición de ejecutar proyectos de ayuda impuesta en el artículo 108 TFUE, apartado 3, supone un obstáculo para la aplicación del régimen fiscal establecido en el artículo 122, párrafos primero y tercero, de la TVL.

35 En lo que atañe al control del respeto por los Estados miembros de las obligaciones que les imponen los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, procede recordar la articulación de las disposiciones de este último artículo y las facultades y responsabilidades que esas disposiciones conceden e imponen, respectivamente, a la Comisión, por una parte, y a los Estados miembros, por otra.

36 El artículo 108 TFUE establece distintos procedimientos según se trate de ayudas existentes o nuevas. Mientras que las nuevas ayudas, con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3, deben notificarse previamente a la Comisión y no pueden ejecutarse antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva, las ayudas existentes, conforme al artículo 108 TFUE, apartado 1, pueden seguir ejecutándose mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad (sentencia de 29 de noviembre de 2012, Kremikovtzi, C-262/11, apartado 49 y jurisprudencia citada).

37 En el marco de este sistema de control, la Comisión y los órganos jurisdiccionales nacionales asumen distintas obligaciones y competencias (sentencia de 9 de agosto de 1994, Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, Rec. p. I-3829, apartado 14).

38 Los mencionados órganos jurisdiccionales pueden conocer de litigios en los que se vean obligados a interpretar y a aplicar el concepto de ayuda al que se refiere el artículo 107 TFUE, apartado 1, concretamente a efectos de determinar si una medida estatal adoptada sin observar el procedimiento de control previo del artículo 108 TFUE, apartado 3 debe o no someterse a dicho



procedimiento. En cambio, no son competentes para pronunciarse sobre la compatibilidad de una ayuda de Estado con el mercado interior (sentencia de 18 de julio de 2007, Lucchini, C-119/05, Rec. p. I-6199, apartados 50 y 51 y jurisprudencia citada).

39 Mientras que la Comisión está obligada a examinar la compatibilidad de la ayuda proyectada con el mercado interior, incluso en los casos en que el Estado miembro incumpla la prohibición de ejecutar las medidas de ayuda impuesta por el artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase, en esta situación los órganos jurisdiccionales nacionales sólo protegen, hasta la decisión definitiva de la Comisión, los derechos de los justiciables frente a un posible incumplimiento, por parte de las autoridades estatales, de dicha prohibición (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 2008, CELF et ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, Rec. p. I-469, apartado 38 y jurisprudencia citada).

40 En lo que respecta a las ayudas existentes, procede recordar que el artículo 108, apartado 1, antes citado, atribuye a la Comisión competencia para proceder a su examen permanente, junto con los Estados miembros. Este examen puede llevar a la Comisión a proponer al Estado miembro de que se trate las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior y, en su caso, a decidir que se suprima o se modifique una ayuda que considere incompatible con el mercado interior.

41 Dichas ayudas deben considerarse legales mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad con el mercado interior (sentencia de 18 noviembre de 2010, NDSHT/Comisión, C-322/09 P, Rec. p. I-11911, apartado 52 y jurisprudencia citada). Así pues, en estas circunstancias, el artículo 108 TFUE, apartado 3, no confiere a los órganos jurisdiccionales nacionales competencia para prohibir la ejecución de una ayuda existente.

42 Con arreglo al artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento nº 659/1999, constituye una «ayuda existente», sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 144 y 172 del Acta de Adhesión, toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda y las ayudas individuales que se hubieran llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma.

43 Atendiendo a la información que figura en el expediente sometido al Tribunal de Justicia, y como señalaron el Gobierno finlandés y la Comisión, el régimen previsto en el artículo 122, párrafos primero y tercero, de la TVL se llevó a efecto antes de la entrada en vigor, el 1 de enero de 1994, del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3), y ha seguido aplicándose desde esa fecha. La República de Finlandia se incorporó a la Unión Europea el 1 de enero de 1995.

44 Además, conforme a las observaciones de la Comisión, las circunstancias previstas en los artículos 144 y 172 del Acta de Adhesión, en las que no es aplicable el artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento nº 659/1999, relativo a la definición del concepto de «ayuda existente», no son pertinentes en el presente asunto.

45 Recuérdese que la modificación de las disposiciones de aplicación de un régimen de ayudas puede conducir, en determinadas circunstancias, a calificar dicho régimen de ayuda nueva.

46 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si no se han modificado las disposiciones de aplicación del régimen controvertido en el litigio principal.

47 Si resultase que eventuales modificaciones han supuesto una ampliación del alcance del

régimen, podría ser necesario considerar que se trata de una ayuda nueva que tiene como consecuencia la aplicabilidad del procedimiento de notificación previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 3.

48 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 108 TFUE, apartado 3, no se opone a que, en caso de que un régimen fiscal, como el previsto en el artículo 122, párrafos primero y tercero, de la TVL, sea calificado de «ayuda de Estado», dicho régimen fiscal siga aplicándose, debido a su carácter «existente», en el Estado miembro que lo estableció, sin perjuicio de la competencia de la Comisión prevista en el citado artículo 108 TFUE, apartado 3.

### **Costas**

49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

1) **Un régimen fiscal, como el controvertido en el litigio principal, podría cumplir el requisito de selectividad como elemento del concepto de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, si se demostrase que el sistema de referencia, es decir, el sistema «normal», consiste en la prohibición de deducir esas pérdidas en caso de cambio de titularidad, en el sentido del artículo 122, párrafo primero, de la Ley nº 1535/1992, de 30 de diciembre de 1992, del impuesto sobre la renta (Tuloverolaki), respecto del cual el sistema de autorización contemplado en el párrafo tercero del citado artículo constituye una excepción. Un régimen de este tipo puede estar justificado por la naturaleza o la lógica interna del sistema en el que se inscribe, ya que dicha justificación excluye que la autoridad nacional competente pueda gozar, para autorizar la excepción a la prohibición de deducir las pérdidas, de una facultad discrecional que la habilite a basar sus decisiones de autorización en criterios ajenos a dicho régimen fiscal. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no dispone de elementos suficientes para pronunciarse con carácter definitivo sobre estas calificaciones.**

2) **El artículo 108 TFUE, apartado 3, no se opone a que, en caso de que un régimen fiscal, como el previsto en el artículo 122, párrafos primero y tercero, Ley nº 1535/1992, sea calificado de «ayuda de Estado», dicho régimen fiscal siga aplicándose, debido a su carácter «existente», en el Estado miembro que lo estableció, sin perjuicio de la competencia de la Comisión prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: finés.