Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 16 de septiembre de 2021 *

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Régimen de ayudas ejecutado por el Reino de Bélgica — Exención de los beneficios extraordinarios — Decisión fiscal anticipada (*tax ruling*) — Práctica administrativa reiterada — Reglamento (UE) 2015/1589 — Artículo 1, letra d) — Concepto de "régimen de ayudas" — Concepto de "dispositivo" — Concepto de "medidas de aplicación adicionales" — Definición de los beneficiarios "de forma genérica y abstracta" — Adhesión a la casación — Admisibilidad — Autonomía fiscal de los Estados miembros»

En el asunto C-337/19 P,

que tiene por objeto un recurso de casación interpuesto, con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el 24 de abril de 2019,

Comisión Europea, representada por el Sr. P.-J. Loewenthal y la Sra. F. Tomat, en calidad de agentes,

parte recurrente en casación,

y en el que las otras partes en el procedimiento son:

Reino de Bélgica, representado por el Sr. J.-C. Halleux y por las Sras. C. Pochet y M. Jacobs, en calidad de agentes, asistidos por las Sras. M. Segura y M. Clayton, avocates,

Magnetrol International, con domicilio social en Zele (Bélgica), representada por el Sr. H. Gilliams y la Sra. L. Goossens, advocaten,

partes demandantes en primera instancia,

Soudal NV, con domicilio social en Turnhout (Bélgica),

Esko-Graphics BVBA, con domicilio social en Gante (Bélgica),

representadas por el Sr. H. Viaene, avocat,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, con domicilio social en Meer (Bélgica), representada por el Sr. T. Verstraeten y la Sra. C. Docclo, avocats, y por la Sra. N. Reypens, advocaat,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, con domicilio social en Bruselas (Bélgica),

* Lengua de procedimiento: inglés.

Ampar BVBA, con domicilio social en Lovaina (Bélgica),

Atlas Copco Airpower NV, con domicilio social en Amberes (Bélgica),

Atlas Copco AB, con domicilio social en Nacka (Suecia),

representadas por el Sr. A. von Bonin, Rechtsanwalt, los Sres. W. O. Brouwer y A. Pliego Selie, advocaten, y por el Sr. A. Haelterman, avocat,

Wabco Europe BVBA, con domicilio social en Bruselas, representada por la Sra. E. Righini y el Sr. L. Villani, avvocati, el Sr. S. Völcker, Rechtsanwalt, y por el Sr. A. Papadimitriou, avocat,

Celio International NV, con domicilio social en Bruselas, representada por el Sr. H. Gilliams y la Sra. L. Goossens, advocaten,

partes coadyuvantes en casación,

Irlanda,

parte coadyuvante en primera instancia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. M. Vilaras, Presidente de Sala, y los Sres. N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin y la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. M. Longar, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de septiembre de 2020;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 3 de diciembre de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso de casación, la Comisión Europea solicita la anulación de la sentencia del Tribunal General de 14 de febrero de 2019, Bélgica y Magnetrol International/Comisión (T-131/16 y T-263/16, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2019:91), por la que dicho Tribunal anuló la Decisión (UE) 2016/1699 de la Comisión, de 11 de enero de 2016, sobre el régimen de ayudas estatales en la forma de exención de los beneficios extraordinarios SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) aplicado por Bélgica (DO 2016, L 260, p. 61; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

2 Mediante su adhesión a la casación, el Reino de Bélgica solicita la anulación parcial de la sentencia recurrida en la medida en que, a través de ella, el Tribunal General desestimó el primer motivo de anulación.

Marco jurídico

3 A tenor del artículo 1, letra d), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 [TFUE] (DO 2015, L 248, p. 9):

«A efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

[…]

d) "régimen de ayudas": el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales, así como todo dispositivo con arreglo al cual pueda concederse ayuda, no vinculada a un proyecto específico, a una o varias empresas por un período indefinido o por un importe ilimitado.»

4 El artículo 1, letra e), de dicho Reglamento define la «ayuda individual» como «la ayuda que no se concede en virtud de un régimen de ayudas y la ayuda concedida con arreglo a un régimen de ayudas pero que debe notificarse.»

Antecedentes del litigio y Decisión controvertida

5 Los antecedentes de hecho del litigio fueron expuestos por el Tribunal General en los apartados 1 a 28 de la sentencia recurrida. A efectos del presente procedimiento, pueden resumirse de la siguiente manera.

Derecho belga

CIR 92

6 En Bélgica, las normas relativas al impuesto sobre la renta están codificadas en el code des impôts sur les revenus de 1992 (Código de Impuestos sobre la Renta de 1992; en lo sucesivo, «CIR 92»). El artículo 1, apartado 1, del CIR 92 establece, entre otros, un impuesto sobre la renta total de las sociedades residentes que recibe la denominación de «impuesto sobre sociedades».

7 Por lo que específicamente se refiere a la base imponible del impuesto sobre sociedades, el artículo 185 del CIR 92 dispone que las sociedades tributarán por el importe total de sus beneficios, incluidos los dividendos distribuidos.

Ley de 24 de diciembre de 2002

8 El artículo 20 de la loi du 24 décembre 2002, modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Ley de 24 de diciembre de 2002 por la que se modifica el régimen de las sociedades en materia de impuestos sobre la renta y se instituye un sistema de decisión anticipada en materia fiscal) (*Moniteur belge* de 31 de diciembre de 2002, p. 58815) (en lo sucesivo, «Ley de 24 de diciembre de 2002»), establece que el Servicio Público Federal de Hacienda (SPF de Hacienda) «se pronunciará mediante decisión anticipada sobre cualquier solicitud relativa a la aplicación de la legislación tributaria». Asimismo, se define el concepto de «decisión anticipada» como el acto jurídico mediante el cual el SPF de Hacienda determina, de conformidad con las disposiciones en vigor, cómo se aplicará la ley a una situación o una operación concretas que todavía no ha producido efectos fiscales. Por otra parte, se indica que la decisión anticipada no podrá entrañar la exención o moderación del impuesto.

9 El artículo 22 de la Ley de 24 de diciembre de 2002 preceptúa que no podrá adoptarse una decisión anticipada, en particular, cuando la solicitud haga referencia a situaciones u operaciones idénticas a las que ya hayan producido efectos fiscales para el solicitante.

10 Igualmente, el artículo 23 de la Ley de 24 de diciembre de 2002 dispone que, salvo que el objeto de la solicitud lo justifique, la decisión anticipada se dictará para un período no superior a cinco años.

Ley de 21 de junio de 2004

11 Mediante la loi du 21 juin 2004, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Ley de 21 de junio de 2004, por la que se modifican el Código de Impuestos sobre la Renta de 1992 y la Ley de 24 de diciembre de 2002 por la que se modifica el régimen de las sociedades en materia de impuestos sobre la renta y se instituye un sistema de decisión anticipada en materia fiscal) (*Moniteur belge* de 9 de julio de 2004) (en lo sucesivo, «Ley de 21 de junio de 2004»), el Reino de Bélgica introdujo nuevas disposiciones fiscales en lo relativo a las transacciones transfronterizas de entidades vinculadas en un grupo multinacional, disposiciones que establecen, en particular, una corrección de los beneficios imponibles, que recibe la denominación de «ajuste correlativo».

– *Exposición de motivos*

12 Según la exposición de motivos del proyecto de ley presentado por el Gobierno del Reino de Bélgica a la Chambre des députés (Cámara Baja, Bélgica), esta ley tiene por objeto, por una parte, adaptar el CIR 92 para incorporar en él de manera expresa el principio de plena competencia, de aceptación general en el plano internacional. Por otra parte, su objeto es modificar la Ley de 24 de diciembre de 2002 con el fin de atribuir al Service des décisions anticipées en matière fiscale (Servicio de decisiones anticipadas en materia fiscal) (SDA) la competencia para adoptar estas decisiones. El principio de plena competencia se introdujo en la legislación fiscal belga mediante la adición de un segundo apartado en el artículo 185 del CIR 92, que se basa en el texto del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre la Renta y sobre el Patrimonio. El apartado 2 del artículo 185 del CIR 92 tiene como objetivo garantizar que la base imponible de las sociedades sujetas al impuesto en Bélgica pueda adaptarse mediante correcciones sobre los beneficios

resultantes de transacciones transfronterizas entre sociedades de un mismo grupo, cuando los precios de transferencia aplicados no reflejen los mecanismos de mercado y el principio de plena competencia. Además, el concepto de «ajuste correspondiente» introducido por el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 tiene como justificación evitar o eliminar la doble imposición. Por otra parte, se indica que este ajuste debe realizarse caso por caso sobre la base de los elementos disponibles facilitados, en particular, por el contribuyente y que solamente debe efectuarse un ajuste correlativo si las autoridades fiscales belgas consideran que el ajuste primario realizado en otro Estado está justificado en su principio y en su importe.

– *Artículo 185, apartado 2, del CIR 92*

13 El artículo 185, apartado 2, del CIR 92 dispone:

«[…] para dos empresas que formen parte de un grupo multinacional de empresas asociadas y en lo concerniente a sus relaciones transfronterizas recíprocas:

a) cuando las dos empresas estén vinculadas, en sus relaciones comerciales o financieras, por condiciones acordadas o impuestas que difieran de las que acordarían dos empresas independientes, los beneficios que podría haber realizado una de las empresas de no existir tales condiciones pero no haya realizado debido a dichas condiciones podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa;

b) cuando en los beneficios de una empresa se incluyan beneficios también recogidos en los beneficios de otra empresa y los beneficios así incluidos sean beneficios que habrían podido ser realizados por esa otra empresa si las condiciones acordadas entre ambas hubieran sido las que se habrían acordado entre dos empresas independientes, los beneficios de la primera empresa se ajustarán en consecuencia.»

Circular administrativa de 4 de julio de 2006

14 La circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence (Circular de 4 de julio de 2006 sobre la aplicación del principio de plena competencia; en lo sucesivo, «Circular administrativa de 4 de julio de 2006») fue remitida a los funcionarios de la administration générale de la fiscalité (Administración General de Tributos, Bélgica), en nombre del Ministro de Hacienda, con el objeto de comentar la inserción del apartado 2 en el artículo 185 del CIR 92 y la consiguiente adaptación de este Código. La Circular administrativa de 4 de julio de 2006 subraya que estas modificaciones, vigentes desde el 19 de julio de 2004, tienen por objeto transponer al Derecho fiscal belga el principio de plena competencia y constituyen la base jurídica que permite, de conformidad con ese principio, ajustar el beneficio imponible resultante de las relaciones transfronterizas intragrupo entre sociedades vinculadas que forman parte de un grupo multinacional.

15 Así, por una parte, la Circular administrativa de 4 de julio de 2006 indica que el ajuste al alza previsto en el artículo 185, apartado 2, letra a), del CIR 92 permite incrementar los beneficios de la sociedad residente que forma parte de un grupo multinacional a efectos de incluir en ellos beneficios que esta sociedad debería haber realizado con ocasión de una determinada operación en un contexto de plena competencia.

16 Por otra parte, la Circular administrativa de 4 de julio de 2006 indica que el correlativo ajuste a la baja, contemplado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, tiene como objetivo evitar o eliminar la doble imposición. Se señala que no puede establecerse ningún criterio a tal efecto, pues este ajuste debe efectuarse caso por caso sobre la base de la información disponible facilitada, en particular, por el contribuyente. Se indica además que solo podrá procederse a efectuar un ajuste correlativo si las autoridades fiscales belgas o el SDA consideran que el ajuste está justificado en su principio y en su importe. También se especifica que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 no se aplica si el beneficio realizado en el Estado socio se incrementa de manera tal que excede del que se habría obtenido en caso de aplicación del principio de plena competencia.

Respuestas del Ministro de Hacienda a ciertas preguntas parlamentarias sobre la aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92

17 El 13 de abril de 2005, en respuesta a unas preguntas parlamentarias sobre la exención de los beneficios extraordinarios, el Ministro de Hacienda confirmó, en primer lugar, que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 tenía por objeto la situación en la que se adoptaba una decisión anticipada en relación con un método dirigido a llegar a un beneficio de plena competencia. Seguidamente confirmó que, a efectos de determinar el beneficio imponible en Bélgica, no debían tenerse en cuenta los beneficios reflejados en los estados financieros belgas de un grupo internacional presente en Bélgica que excedieran de los beneficios de plena competencia. Por último, validó la postura de que no correspondía a las autoridades fiscales belgas determinar qué empresas extranjeras debían incluir ese beneficio adicional en su cuenta de resultados.

18 El 11 de abril de 2007, en respuesta a una nueva batería de preguntas parlamentarias sobre la aplicación del artículo 185, apartado 2, letras a) y b), del CIR 92, el Ministro de Hacienda declaró que, hasta esa fecha, solo se habían recibido solicitudes de ajuste a la baja. Precisó además que, para establecer el método de determinación del beneficio de plena competencia de la entidad belga, en el contexto de las decisiones anticipadas, se tenían en cuenta las funciones ejercidas, los riesgos soportados y los activos afectados a actividades que todavía no habían tenido efectos fiscales en Bélgica. Así, el beneficio demostrado en Bélgica mediante los estados financieros belgas del grupo multinacional que excediera del beneficio de plena competencia no debía incluirse en el beneficio fiscal imponible en Bélgica. Por último, el Ministro de Hacienda señaló que, puesto que no correspondía a las autoridades fiscales belgas determinar a qué sociedades extranjeras debía atribuirse el beneficio adicional, no era posible intercambiar información con las autoridades fiscales extranjeras a este respecto.

19 En último término, el 6 de enero de 2015, el Ministro de Hacienda confirmó que el principio en que se fundamentaban las decisiones anticipadas era gravar el beneficio correspondiente al beneficio de plena competencia de la empresa en cuestión y dio por válidas las respuestas dadas por su predecesor el 11 de abril de 2007 acerca de que no incumbía a las autoridades fiscales belgas determinar a qué sociedad extranjera debía atribuirse el beneficio extraordinario no gravado en Bélgica.

Decisión controvertida

20 Mediante la Decisión controvertida, la Comisión declaró que las exenciones concedidas por el Reino de Bélgica mediante decisiones anticipadas, basadas en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, constituían un régimen de ayudas en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, que

era incompatible con el mercado interior y que se había ejecutado infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3. La Comisión ordenó recuperar de sus beneficiarios las ayudas así concedidas, beneficiarios cuya lista definitiva debía elaborar el Reino de Bélgica con posterioridad.

21 En primer lugar, por lo que se refiere a la valoración de la medida de ayuda (considerandos 94 a 110 de la Decisión controvertida), la Comisión consideró que esta constituía un régimen de ayudas basado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, en la forma en que lo aplicaron las autoridades fiscales belgas. La explicación de esta aplicación figura en la exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004, en la Circular administrativa de 4 de julio de 2006 y en las respuestas del Ministro de Hacienda a las preguntas parlamentarias acerca de la aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92. En opinión de la Comisión, estos actos constituían la base sobre la que se habían concedido las exenciones en cuestión. Además, la Comisión consideró que estas exenciones habían sido concedidas sin que fueran necesarias medidas de aplicación de las disposiciones de base, ya que las decisiones anticipadas eran meras formas técnicas de aplicación del régimen controvertido. Por otra parte, la Comisión señaló que las disposiciones en que se basaba el régimen definían a los beneficiarios de las exenciones «de forma genérica y abstracta», puesto que se referían a las entidades que formaran parte de un grupo multinacional de sociedades.

22 En segundo lugar, por lo que respecta a las condiciones de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1 (considerandos 111 a 117 de la Decisión controvertida), la Comisión indicó, en primer término, que la exención de los beneficios extraordinarios constituía una intervención del Estado, imputable a este, que daba lugar a una pérdida de fondos estatales, habida cuenta de que entrañaba una reducción del impuesto adeudado en Bélgica por las empresas beneficiarias del régimen en cuestión. En segundo término, consideró que tal régimen podía afectar al comercio entre los Estados miembros, ya que había beneficiado a sociedades multinacionales que operaban en varios Estados miembros. En tercer término, la Comisión subrayó que el referido régimen liberaba a las empresas beneficiarias de una carga que normalmente habrían debido soportar y que, consiguientemente, falseaba o amenazaba con falsear la competencia al reforzar la posición financiera de estas empresas. En cuarto término, la Comisión consideró que el mencionado régimen otorgaba una ventaja selectiva a las entidades belgas al beneficiar únicamente a los grupos multinacionales de empresas a los que estas entidades pertenecían.

23 En tercer lugar, la Comisión consideró que las medidas en cuestión constituían ayudas de funcionamiento y que, por tanto, eran incompatibles con el mercado interior. Además, habida cuenta de que estas medidas no se notificaron a la Comisión con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3, constituían ayudas ilegales (considerandos 189 a 194 de la Decisión controvertida).

24 Por lo que se refiere a la recuperación de las ayudas (considerandos 195 a 211 de la Decisión controvertida), la Comisión señaló que el Reino de Bélgica no podía invocar el principio de protección de la confianza legítima ni el principio de seguridad jurídica para eludir su obligación de recuperar las ayudas incompatibles concedidas ilegalmente, y que los importes que habían de recuperarse se podían calcular, con respecto a cada beneficiario, sobre la base de la diferencia entre el impuesto que debería haberse adeudado conforme al beneficio realmente registrado y el impuesto efectivamente pagado en virtud de la decisión anticipada.

Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida

25 Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal General el 22 de marzo y el 25 de mayo de 2016, el Reino de Bélgica y Magnetrol International interpusieron sendos recursos de anulación de la Decisión controvertida.

26 El Tribunal General decidió acumular los asuntos T-131/16, Bélgica/Comisión, y T-263/16, Magnetrol International/Comisión, a efectos de la fase oral del procedimiento y de la resolución que pone fin al proceso, de conformidad con el artículo 68, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento.

27 El Reino de Bélgica invocó cinco motivos en apoyo de su recurso de anulación. El primero se basaba en la infracción del artículo 2 TFUE, apartado 6, y del artículo 5 TUE, apartados 1 y 2, por haberse producido una injerencia de la Comisión en la competencia fiscal del Reino de Bélgica. El segundo motivo se basaba en un error de Derecho y en un error manifiesto de apreciación, dado que la Comisión calificó equivocadamente las medidas de régimen de ayudas. Este motivo se dividía en dos partes: mediante la primera se impugnaba la identificación de los actos en los que se basaba el régimen controvertido y, mediante la segunda, la consideración relativa a la inexistencia de medidas de aplicación adicionales. El tercer motivo se basaba en la infracción del artículo 107 TFUE, al haber considerado la Comisión que el sistema de exención de los beneficios extraordinarios constituía una medida de ayuda de Estado. El cuarto motivo se basaba en el error manifiesto de apreciación en que incurrió la Comisión en cuanto a la identificación de los beneficiarios de la supuesta ayuda. El quinto motivo, invocado con carácter subsidiario, se basaba en la vulneración del principio general de legalidad y en la infracción del artículo 16, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, en tanto en cuanto la Decisión controvertida ordenaba recuperar la ayuda de los grupos multinacionales a los que pertenecían las entidades belgas que obtuvieron una decisión anticipada.

28 Magnetrol International invocó cuatro motivos en apoyo de su recurso de anulación. El primero se basaba en la comisión de un error manifiesto de apreciación, en un abuso de poder y en la falta de motivación en la medida en que, en la Decisión controvertida, la Comisión declaró la existencia de un régimen de ayudas. El segundo se basaba en la infracción del artículo 107 TFUE, en el incumplimiento de la obligación de motivación y en la comisión de un error manifiesto de apreciación por cuanto, en la Decisión controvertida, la Comisión calificó el régimen en cuestión de medida selectiva. El tercer motivo se basaba en la infracción del artículo 107 TFUE, en el incumplimiento de la obligación de motivación y en la comisión de un error manifiesto de apreciación en la medida en que, en la Decisión controvertida, la Comisión consideró que dicho régimen generaba una ventaja. El cuarto motivo, invocado con carácter subsidiario, se basaba en la infracción del artículo 107 TFUE, en la vulneración del principio de protección de la confianza legítima, en la comisión de un error manifiesto de apreciación y de un abuso de poder y en la falta de motivación, en lo que respecta a la recuperación de la ayuda ordenada por la Decisión controvertida, a la identificación de los beneficiarios y al importe que debía recuperarse.

29 En la sentencia recurrida, en primer lugar, el Tribunal General examinó los motivos invocados por el Reino de Bélgica y Magnetrol International basados, en esencia, en la inobservancia por la Comisión de sus competencias en materia de ayudas de Estado y en la injerencia en las competencias exclusivas del Reino de Bélgica en materia de fiscalidad directa (primer motivo en el asunto T-131/16 y primera parte del tercer motivo en el asunto T-263/16). En el apartado 74 de la sentencia recurrida, el Tribunal General desestimó dichos motivos por infundados.

30 En segundo lugar, el Tribunal General analizó los motivos invocados por el Reino de Bélgica y Magnetrol International basados, sustancialmente, en la conclusión errónea de la Comisión sobre la existencia de un régimen de ayudas en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, en particular debido a la incorrecta identificación de los actos en los que se basa el régimen en cuestión y a la consideración errónea de que tal régimen no requiere medidas de aplicación adicionales (segundo motivo en el asunto T-131/16 y primer motivo en el asunto T-263/16).

31 Para empezar, en los apartados 86 a 88 de la sentencia recurrida, el Tribunal General recordó los elementos que definen el concepto de «régimen de ayudas», contemplado en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. Seguidamente examinó, en primer lugar, en los apartados 90 a 98 de dicha sentencia, si los elementos esenciales del régimen en cuestión resultaban de las disposiciones que la Comisión había identificado como fundamento de tal régimen, con el fin de determinar, en particular, si las ayudas individuales se concedían sin que existieran medidas de aplicación adicionales. En segundo lugar, en los apartados 99 a 113 de la referida sentencia, el Tribunal General analizó si, al adoptar las decisiones anticipadas a las que estaban supeditadas las exenciones de los beneficios extraordinarios, las autoridades fiscales belgas disponían de una facultad de apreciación que les permitiese influir en el importe de la exención de los beneficios extraordinarios, en los elementos esenciales de tal régimen y en las condiciones en que se concedía esa exención. En tercer lugar, en los apartados 114 a 119 de la misma sentencia, el Tribunal General examinó si los actos en los que se basaba el referido régimen definían a los beneficiarios «de forma genérica y abstracta».

32 Al término de este análisis, el Tribunal General declaró, en el apartado 120 de la sentencia recurrida, que la Comisión había concluido erróneamente que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios, tal como se define en la Decisión controvertida, no precisaba de medidas de aplicación adicionales y que, por tanto, dicho régimen constituía un «régimen de ayudas» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. En los apartados 121 a 132 de esa sentencia, el Tribunal General desestimó además las alegaciones de la Comisión basadas en la existencia de un supuesto «patrón de conducta sistemático» de las autoridades fiscales belgas detectado por ella mediante el examen de 22 de las 66 decisiones anticipadas existentes relativas a la exención de los beneficios extraordinarios, y consideró que tales alegaciones no desvirtuaban la conclusión formulada en el apartado 120 antes citado.

33 Por lo tanto, en el apartado 136 de la sentencia recurrida, el Tribunal General estimó los motivos invocados por el Reino de Bélgica y Magnetrol International basados en la infracción del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. En consecuencia, y al no considerar necesario examinar los demás motivos esgrimidos contra la Decisión controvertida, el Tribunal General la anuló en su totalidad.

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes

34 Mediante su recurso de casación, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

– Anule la sentencia recurrida en la medida en que declara que la Decisión controvertida calificó erróneamente el sistema de exención de los beneficios extraordinarios de «régimen de ayudas» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.

– Devuelva el asunto al Tribunal General para que este se pronuncie sobre los demás motivos del recurso de anulación aún no examinados.

– Reserve la decisión sobre las costas de los procedimientos de primera instancia y de casación.

35 El Reino de Bélgica, Magnetrol International y las partes coadyuvantes en casación solicitan que se desestime el recurso de casación y se condene en costas a la Comisión.

36 Irlanda, parte coadyuvante en primera instancia, no consideró oportuno participar en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia.

37 Mediante autos del Presidente del Tribunal de Justicia de 15 de octubre de 2019, se admitió la intervención de Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB, Wabco Europe BVBA y Celio International NV (en lo sucesivo, conjuntamente, «partes coadyuvantes en casación») en apoyo de las pretensiones de Magnetrol International.

38 Mediante su adhesión a la casación, el Reino de Bélgica solicita al Tribunal de Justicia que:

– Anule parcialmente la sentencia recurrida en la medida en que el Tribunal General desestimó el primer motivo de anulación invocado por este Estado miembro y se pronuncie sobre tal motivo.

– Confirme la sentencia recurrida en la medida en que anula la Decisión controvertida.

– Condene a la Comisión al pago de las costas causadas con ocasión de la adhesión a la casación.

39 La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que desestime la adhesión a la casación.

Sobre el recurso de casación

Sobre la admisibilidad

Alegaciones de las partes

40 El Reino de Bélgica y Magnetrol International, apoyada por las partes coadyuvantes en casación, alegan, en esencia, que el recurso de casación interpuesto por la Comisión es inadmisible.

41 En primer lugar, Magnetrol International, apoyada a este respecto por Soudal, Esko-Graphics y Wabco Europe, estima que, tal como han sido formuladas, las pretensiones de dicho recurso de casación tienen por objeto solicitar la anulación de la sentencia recurrida únicamente en la medida en que el Tribunal General concluyó que la Comisión había calificado erróneamente el sistema de exención de los beneficios extraordinarios de «régimen de ayudas» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. A su juicio, la Comisión solicitó, de esa forma, la anulación parcial de una parte indivisible del fallo de la sentencia recurrida, de suerte que tales pretensiones resultan inadmisibles.

42 En segundo lugar, el Reino de Bélgica, Soudal, Esko-Graphics y Flir Systems Trading Belgium consideran que, mediante el referido recurso de casación, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que lleve a cabo una nueva apreciación de los hechos, sin invocar, no obstante, elementos que demuestren desnaturalización alguna de aquellos. A su juicio, además, la argumentación de la Comisión se basa en hechos nuevos, dirigidos, en particular, a reescribir *a posteriori* la Decisión controvertida.

43 En tercer lugar, el Reino de Bélgica, Soudal y Esko-Graphics sostienen que la Comisión no indicó con suficiente precisión en qué consiste el error en que incurrió el Tribunal General al interpretar el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.

44 La Comisión se opone a la argumentación anterior y alega que el recurso de casación es admisible.

Apreciación del Tribunal de Justicia

45 Por lo que respecta, en primer lugar, a la imputación basada en la inadmisibilidad de las pretensiones del recurso de casación de la Comisión, procede recordar que, según el artículo 169, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, «las pretensiones del recurso de casación deberán tener por objeto la anulación, total o parcial, de la resolución del Tribunal General tal y como figura en el fallo de dicha resolución».

46 Este precepto se refiere al principio fundamental en materia de recurso de casación según el cual este debe dirigirse contra el fallo de la resolución impugnada del Tribunal General y no puede limitarse a pretender la modificación de algunos de los fundamentos de Derecho de esta resolución (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de noviembre de 2017, British Airways/Comisión, C-122/16 P, EU:C:2017:861, apartado 51 y jurisprudencia citada).

47 En el caso de autos, contrariamente a lo que alega en esencia Magnetrol International, las pretensiones de la Comisión ante el Tribunal de Justicia, tal como se reproducen en el apartado 34, primer guion, de la presente sentencia, tienen por objeto la anulación íntegra y no parcial de la sentencia recurrida. En efecto, al estimar los motivos formulados por el Reino de Bélgica y Magnetrol International basados en la errónea calificación del sistema de beneficios extraordinarios de «régimen de ayudas», en el sentido del artículo 1, letra d) del Reglamento 2015/1589, el Tribunal General declaró la anulación de la Decisión controvertida, y lo que la Comisión impugna en el recurso de casación es el punto 2 del fallo de la sentencia recurrida.

48 En estas circunstancias, procede desestimar esta imputación.

49 En segundo lugar, no puede prosperar la alegación según la cual el recurso de casación se dirige a solicitar al Tribunal de Justicia que vuelva a examinar los hechos ya apreciados por el Tribunal General.

50 En efecto, por una parte, mediante su motivo único de casación, la Comisión plantea cuestiones de Derecho, relativas a la interpretación por el Tribunal General del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, con el fin de poner en tela de juicio la fundamentación de la solución jurídica adoptada por el Tribunal General en la sentencia recurrida, en particular en la medida en que dicho Tribunal consideró que el sistema de exención de los beneficios extraordinarios no cumplía los requisitos para ser calificado de «régimen de ayudas» en el sentido de la citada disposición. Por consiguiente, la argumentación que la Comisión desarrolla a este respecto en las cuatro partes de este motivo único resulta admisible.

51 Por otra parte, en ese motivo único, la Comisión alega asimismo que el Tribunal General desnaturalizó varios considerandos de la Decisión controvertida, en particular al no tener en cuenta que en ellos la Comisión declaró que el sistema de beneficios extraordinarios se basaba en una práctica administrativa reiterada de las autoridades fiscales belgas, consistente en una aplicación *contra legem* sistemática del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92.

52 Pues bien, tal argumentación, que a fin de cuentas se refiere a la interpretación por parte del Tribunal General de la Decisión controvertida y que, por lo demás, se basa en una desnaturalización por parte de este de los hechos y de las pruebas invocados por la Comisión, debe considerarse admisible.

53 Además, esta argumentación se refiere también a los apartados 121 a 134 de la sentencia recurrida, en los que el Tribunal General se pronunció sobre si la Comisión había probado de modo suficientemente justificado la existencia de la práctica administrativa reiterada a la que se refiere el apartado 51 de la presente sentencia y que, en su opinión, permitía concluir que el sistema de exención de los beneficios extraordinarios constituía un «régimen de ayudas» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. Pues bien, el examen de tal cuestión, que versa sobre la motivación de la Decisión controvertida y sobre los principios que rigen la prueba, es admisible en sede de casación.

54 En tercer lugar, procede desestimar igualmente la imputación basada en la imprecisión del recurso de casación.

55 En efecto, a la vista de las anteriores consideraciones, baste con señalar que del recurso de casación se desprende nítidamente que la Comisión defiende que el Tribunal General interpretó erróneamente los requisitos establecidos en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 y que desnaturalizó determinados considerandos de la Decisión controvertida. A este respecto, la Comisión identifica con precisión no solo esos considerandos, sino también los apartados de la sentencia recurrida contra los que se dirige, por lo que esta imputación debe desestimarse.

56 De cuanto antecede se desprende que el recurso de casación es admisible.

57 Por lo demás, en tanto en cuanto el Reino de Bélgica y Magnetrol International, apoyada por las partes coadyuvantes en casación, alegan que el recurso de casación se basa en hechos nuevos o pretende reescribir la Decisión controvertida, estas alegaciones se examinarán, en la medida necesaria, en el marco de la apreciación de la procedencia del recurso de casación.

Sobre el fondo

Observaciones preliminares

58 El motivo único invocado por la Comisión se refiere a los errores en que supuestamente incurrió el Tribunal General al interpretar el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, precepto que define el «régimen de ayudas».

59 Con arreglo a dicho artículo, se entiende, en particular, por «régimen de ayudas» el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales.

60 Así pues, la calificación de una medida estatal como régimen de ayudas presupone la concurrencia de tres requisitos acumulativos. En primer lugar, las ayudas pueden concederse individualmente a las empresas basándose en un dispositivo. En segundo lugar, no se requiere medida de aplicación adicional alguna para la concesión de dichas ayudas. En tercer lugar, las empresas a las que pueden concederse las ayudas individuales deben definirse «de forma genérica y abstracta».

61 El motivo único de la Comisión se divide en cuatro partes. En esencia, las primeras tres partes se refieren, respectivamente, a los tres requisitos que definen un «régimen de ayudas» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. La cuarta parte se refiere a la infracción por parte del Tribunal General de la *ratio legis* de dicha disposición.

Sobre la primera parte

– *Alegaciones de las partes*

62 Mediante la primera parte de su motivo único de casación, la Comisión alega que el Tribunal General hizo una interpretación y aplicación erróneas del primer requisito establecido en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. Esta interpretación le llevó, a su juicio, a desnaturalizar los considerandos 94 a 110 de la Decisión controvertida al concluir, en los apartados 84, 90 a 120 y 125 de la sentencia recurrida, que la Comisión había considerado que únicamente los actos normativos mencionados en el considerando 99 de dicha Decisión constituían la base del régimen controvertido.

63 Según la Comisión, de los considerandos 94 a 110 de la citada Decisión se desprende que consideró que ese régimen se basaba en la práctica administrativa reiterada de las autoridades fiscales belgas consistente en aplicar sistemáticamente y *contra legem* el artículo 185, apartado 2, del CIR 92.

64 Por lo que respecta al término «dispositivo», empleado en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, la Comisión estima, en primer lugar, que, a pesar de las divergencias existentes entre las diferentes versiones lingüísticas de dicho Reglamento, este término permite englobar en él una práctica administrativa reiterada de las autoridades de un Estado miembro. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia, derivada de la sentencia de 13 de abril de 1994, Alemania y Pleuger Worthington/Comisión (C-324/90 y C-342/90, EU:C:1994:129, apartados 14 y 15), aboga, a su modo de ver, en favor de tal interpretación.

65 Según la Comisión, en la sentencia recurrida, el Tribunal General adoptó una interpretación restrictiva de dicho término que le llevó a examinar el sistema de exención de los beneficios extraordinarios efectuando una distinción errónea entre, por un lado, la práctica administrativa constitutiva de tal régimen y, por otro, las disposiciones normativas que le sirven de base. Pues bien, tendría que haber analizado si dicho sistema constituía un «régimen de ayudas», en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, en la medida en que se basaba en la práctica administrativa reiterada de las autoridades fiscales belgas consistente en una aplicación *contra legem* sistemática del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92.

66 En segundo lugar, la Comisión estima que de los considerandos 94 a 110 de la Decisión controvertida se desprende, de modo suficientemente justificado, que consideró que el sistema de exención de los beneficios extraordinarios se basaba en tal práctica administrativa reiterada. Por este motivo, indica que estableció en varias ocasiones una distinción entre, por una parte, las

decisiones anticipadas relativas a los beneficios extraordinarios basados, conforme a esta práctica administrativa reiterada, en una aplicación *contra legem* sistemática del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 y que dan lugar a un régimen de ayudas de Estado y, por otra parte, las decisiones anticipadas concedidas respetando dicha disposición y que no dan lugar a ninguna ayuda de Estado.

67 En tercer lugar, los fundamentos que figuran en los considerandos 94 a 110 de la Decisión controvertida deben evaluarse, a su modo de ver, a la luz del contexto en el que se adoptó esa Decisión, a saber, la Decisión de la Comisión de 3 de febrero de 2015 en el asunto SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) sobre el sistema belga de decisiones fiscales anticipadas relativas a los beneficios extraordinarios — Artículo 185, apartado 2, letra b), del Código de los impuestos sobre la renta de 1992 («CIR92») — Invitación a presentar observaciones en aplicación del artículo [108 TFUE, apartado 2] (DO 2015, C 188, p. 24; en lo sucesivo, «Decisión de incoación»). Según la Comisión, de la Decisión de incoación se desprende claramente que dicha institución siempre consideró que el sistema de exención de los beneficios extraordinarios se basaba en una práctica administrativa reiterada consistente en una aplicación errónea del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 y de las normas jurídicas que regulan esa materia.

68 El Reino de Bélgica alega que la primera parte del motivo único de casación carece de fundamento.

69 Magnetrol International, apoyada por las partes coadyuvantes en casación, considera que, mediante esta primera parte, la Comisión pretende modificar *a posteriori* la fundamentación de la Decisión controvertida y lleva a cabo una lectura errónea de la sentencia recurrida.

70 Con carácter subsidiario, estas partes alegan que, para demostrar la existencia de un «régimen de ayudas» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, la Comisión solo puede invocar un «patrón de conducta sistemático» por parte de las autoridades de un Estado miembro cuando no identifique ningún acto jurídico que pueda fundamentar el régimen en cuestión. Tal interpretación, añaden, se ve corroborada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recogida en los apartados 79 y 122 de la sentencia recurrida. Pues bien, en el caso de autos, los considerandos 97 a 99 de la Decisión controvertida identifican tales actos jurídicos como fundamento del régimen en cuestión. Así pues, concluyen, la Comisión no puede basarse en un «patrón de conducta sistemático» para llegar a la conclusión de que existe tal régimen.

– *Apreciación del Tribunal de Justicia*

71 Puesto que la Comisión reprocha al Tribunal General haber realizado una interpretación errónea del primer requisito establecido en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, en primer lugar, es preciso determinar si, tal como la referida institución alega, una disposición fiscal de un Estado miembro debe considerarse un «dispositivo», en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, cuando es objeto de una aplicación *contra legem* sistemática por parte de las autoridades tributarias de dicho Estado miembro y, en el supuesto de que se lleve a cabo tal aplicación, si es preciso tener en cuenta la práctica administrativa reiterada de esas autoridades al identificar los actos constitutivos del régimen de ayudas que se basa en aquella disposición fiscal.

72 Por lo que respecta, en primer término, al alcance del término «dispositivo», previsto en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, procede señalar que, conforme al tenor de ese artículo, este término hace referencia a todo dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales.

73 A este respecto, es preciso destacar que la interpretación literal de este artículo no permite determinar si el término «dispositivo» puede abarcar un régimen caracterizado, según la Comisión, por una aplicación *contra legem* sistemática de una disposición fiscal de un Estado miembro por parte de las autoridades fiscales de tal Estado en el contexto de una práctica administrativa reiterada. En efecto, como alega la Comisión, las diferentes versiones lingüísticas del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 utilizan términos divergentes, los cuales, según el caso, pueden abarcar o no tal práctica administrativa.

74 Pues bien, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para garantizar una interpretación y una aplicación uniformes de una misma norma cuya versión en una lengua de la Unión Europea diverge de las redactadas en las demás lenguas, la norma de que se trate debe interpretarse en función del contexto y de la finalidad de la normativa en la que se integra (sentencia de 12 de septiembre de 2019, Comisión/Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, apartado 88 y jurisprudencia citada).

75 Así, por lo que respecta, en segundo término, al contexto en el que se inscribe el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, procede señalar que el concepto de «régimen de ayudas» se distingue del concepto de «ayuda individual» contemplado en el artículo 1, letra e), de dicho Reglamento.

76 A diferencia de una ayuda individual, que se refiere a una medida de ayuda de Estado que requiere un examen individual a la luz de los criterios previstos en el artículo 107 TFUE, apartado 1, el recurso al concepto de «régimen de ayudas» permite a la Comisión examinar, a la luz de esa disposición, un conjunto de ayudas concedidas individualmente a empresas al amparo de una disposición común que constituye, en principio, su base jurídica.

77 A este respecto, el Tribunal General recordó acertadamente, en el apartado 78 de la sentencia recurrida, que, en el caso de un régimen de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar sus características para apreciar, en la motivación de la Decisión en cuestión, si, en razón de las reglas fijadas en dicho régimen, este garantiza a sus beneficiarios una ventaja significativa frente a sus competidores y puede beneficiar esencialmente a las empresas que participen en los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Así, en una decisión relativa a un régimen de esa índole, la Comisión no está obligada a efectuar un análisis de la ayuda concedida en cada caso individual al amparo de este régimen. La situación individual de cada empresa afectada solo debe comprobarse en la fase de recuperación de las ayudas.

78 De lo anterior se infiere que el término «dispositivo» que figura en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 designa los actos constitutivos de un régimen de ayudas a partir de los cuales es posible identificar las características esenciales necesarias para su calificación como medida de ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

79 Aunque, por regla general, este término puede designar los actos que constituyen la base jurídica del régimen de ayudas, no cabe excluir, como por otra parte señaló el Tribunal General, que, en determinadas circunstancias, pueda también remitirse a una práctica administrativa reiterada de las autoridades de un Estado miembro, cuando dicha práctica revele un «patrón de conducta sistemático» cuyas características respondan a las exigencias previstas en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.

80 A este respecto, en el apartado 79 de la sentencia recurrida, el Tribunal General se refirió atinadamente a los apartados 14 y 15 de la sentencia de 13 de abril de 1994, Alemania y Pleuger Worthington/Comisión (C-324/90 y C-342/90, EU:C:1994:129), para subrayar que el Tribunal de

Justicia declaró que, al analizar un régimen de ayudas y, a falta de una base legal que establezca tal régimen, la Comisión puede basarse en un conjunto de circunstancias que permitan detectar la existencia, en la práctica, de un régimen de ayudas.

81 Contrariamente a lo que alega Magnetrol International, apoyada a este respecto por las partes coadyuvantes en casación, no se desprende en modo alguno de la referida sentencia del Tribunal de Justicia que la posibilidad de que la Comisión detecte la existencia efectiva de un régimen de ayudas se limite a los supuestos en que no existe ninguna disposición legal que fundamente dicho régimen. Por el contrario, la doctrina derivada de la referida sentencia del Tribunal de Justicia permite concluir que, con mayor razón, tal posibilidad se ofrece cuando el régimen de ayudas resulta, como alega la Comisión en el presente asunto, de la aplicación *contra legem* sistemática de una disposición fiscal de un Estado miembro por las autoridades fiscales de ese Estado en el contexto de una práctica administrativa reiterada.

82 En efecto, la toma en consideración de tal práctica administrativa, a la hora de determinar el «dispositivo» que constituye un régimen de ayudas en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, permite revelar el alcance real de la referida disposición fiscal, que de otro modo no podría entenderse basándose únicamente en dicha disposición.

83 En tercer término, una interpretación del término «dispositivo» como la anterior se ve corroborada por el objetivo perseguido por el Reglamento 2015/1589, cuyo propósito es definir las modalidades de la supervisión de las ayudas de Estado que prevé el artículo 108 TFUE.

84 En efecto, la efectividad de las normas en materia de ayudas de Estado quedaría considerablemente debilitada si el término «dispositivo», en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, tuviera que limitarse a designar los actos formales que constituyen un régimen de ayudas.

85 Por un lado, procede señalar que, en tal supuesto, el alcance y las modalidades de la referida supervisión dependerían necesariamente de la forma que los Estados miembros den a las medidas de ayuda de Estado. Por otro lado, como alega la Comisión, algunas de estas medidas de ayuda que se sustentan en una aplicación *contra legem* de una disposición del Derecho nacional quedarían necesariamente excluidas del concepto de «régimen de ayudas», en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, aun cuando un conjunto de circunstancias permitiera detectar la existencia, en la práctica, de tal régimen.

86 En consecuencia, la Comisión puede concluir que existe un régimen de ayudas cuando logra demostrar de modo debidamente justificado que este se basa en la aplicación de una disposición de un Estado miembro, según un «patrón de conducta sistemático» de las autoridades de ese Estado miembro, y que las características de ese patrón de conducta se ajustan a las exigencias previstas en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.

87 En segundo lugar, es preciso determinar si, como alega la Comisión, el Tribunal General llevó a cabo una aplicación errónea del término «dispositivo» al que se refiere el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 y desnaturalizó la Decisión controvertida al considerar que únicamente los actos enumerados en el considerando 99 de dicha Decisión constituían la base del régimen en cuestión, tal como lo identificó la Comisión.

88 A este respecto, procede señalar que, en el apartado 80 de la sentencia recurrida, el Tribunal General examinó, en un primer momento, los actos enumerados en los considerandos 97 a 99 de la Decisión controvertida. De este modo, señaló que los actos que figuran en el considerando 99 de dicha Decisión, a saber, tanto el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, como la exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004, la Circular administrativa de 4 de julio de 2006 y las respuestas del Ministro de Hacienda a las preguntas parlamentarias sobre la aplicación del referido precepto por parte de las autoridades fiscales belgas, constituían los actos sobre cuya base se concedió la exención de los beneficios extraordinarios en cuestión.

89 En los apartados 81 y 82 de la sentencia recurrida, el Tribunal General señaló que el razonamiento de la Comisión adolecía de cierta ambivalencia en la medida en que esta había reconocido, no obstante, que ni el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 ni, por otra parte, ninguna otra disposición del CIR 92 prescribía tal exención de los beneficios extraordinarios.

90 Sin embargo, el Tribunal General estimó, en el apartado 83 de la sentencia recurrida, que, tras un análisis global de la Decisión controvertida, debía considerarse que la base del régimen en cuestión estaba constituida por el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, tal como lo aplican las autoridades tributarias belgas, y que tal aplicación podía deducirse de los actos mencionados en el apartado 88 de la presente sentencia. En los apartados 84 a 88 de la sentencia recurrida, el Tribunal General dedujo de lo anterior, sustancialmente, que el examen de la concurrencia de los requisitos previstos en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 debía efectuarse, por consiguiente, a la luz del contenido de dichos actos.

91 Así, en un segundo momento, en los apartados 90 a 98 de la sentencia recurrida, el Tribunal General analizó, en particular, si los elementos esenciales del régimen en cuestión, identificados por la Comisión en el considerando 102 de la Decisión controvertida, resultaban de los actos enumerados en los considerandos 97 a 99 de tal Decisión.

92 A este respecto, en el apartado 92 de la sentencia recurrida, el Tribunal General señaló, de entrada, que, habida cuenta del análisis que figura en los considerandos 101 y 139 de la Decisión controvertida, esos elementos esenciales no se desprendían de aquellos actos, sino más bien de la muestra de decisiones anticipadas que la Comisión analizó. En el apartado 93 de esa sentencia, aun reconociendo que algunos de esos elementos esenciales se derivaban efectivamente de dichos actos, estimó que no sucedía así con todos esos elementos esenciales ni, en particular, con el método de cálculo en dos etapas de los beneficios extraordinarios sujetos a la exención en cuestión, ni tampoco con el requisito relativo a la creación de empleo, la centralización o el aumento de las actividades en Bélgica.

93 Este razonamiento adolece de errores de Derecho.

94 En efecto, como se ha señalado en el apartado 90 de la presente sentencia, aunque el Tribunal General declaró que la base del régimen en cuestión no derivaba únicamente del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, sino de la aplicación de dicha disposición por parte de las autoridades fiscales belgas, no extrajo todas las consecuencias de dicha declaración. En particular, no tuvo en cuenta los considerandos de la Decisión controvertida de los que se desprendía claramente que la Comisión dedujo esa aplicación, no solo de los actos mencionados en el considerando 99 de la referida Decisión, sino también de un patrón de conducta sistemático de esas autoridades que la propia Comisión detectó a partir de su análisis de una muestra de decisiones anticipadas.

95 Así, en el marco de la lectura global de la Decisión controvertida efectuada en el apartado 83 de la sentencia recurrida, el Tribunal General debería haber tenido en cuenta las aseveraciones formuladas en los considerandos 100 a 108 y 110 de esa Decisión, de las que se desprende, en esencia, que la Comisión estimó que una de las características esenciales del régimen en cuestión era que dichas autoridades emitieron sistemáticamente decisiones por las que se concedía la exención de los beneficios extraordinarios según las condiciones enumeradas en el considerando 102 de la referida Decisión.

96 En este contexto, como se desprende, en particular, del apartado 98 de la sentencia recurrida, el Tribunal General se basó, en cambio, en la premisa errónea de que la circunstancia de que algunos de los elementos esenciales del régimen en cuestión no derivasen de los actos que figuran en el considerando 99 de la Decisión controvertida, sino de las propias decisiones anticipadas, implicaba que tales actos debían necesariamente ser objeto de medidas de aplicación adicionales.

97 Por consiguiente, al haber limitado su análisis de los requisitos del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 únicamente a los actos mencionados en el considerando 99 de la Decisión controvertida, el Tribunal General efectuó una aplicación errónea del término «dispositivo» que figura en el citado artículo.

98 Este error le llevó, por una parte, a excluir, por principio, que un «régimen de ayudas» en el sentido del referido artículo 1 pueda, como se ha señalado en los apartados 80 y 86 de la presente sentencia, basarse en un conjunto de circunstancias que permitan detectar su existencia, en la práctica, y, por otra parte, a efectuar una lectura errónea de tal Decisión en lo referente al examen del primero de esos requisitos.

99 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede concluir que la primera parte del motivo único de casación es fundada.

Sobre la segunda parte

– *Alegaciones de las partes*

100 Mediante la segunda parte de su motivo único de casación, la Comisión alega que el Tribunal General interpretó erróneamente el segundo requisito establecido en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 y desnaturalizó los considerandos 100 a 108 de la Decisión controvertida cuando, en los apartados 94, 96, 98, 103 a 113, 119, 120 y 129 a 133 de la sentencia recurrida, concluyó que la concesión de la exención de los beneficios extraordinarios precisaba de la adopción de medidas de aplicación adicionales.

101 A su juicio, el Tribunal General se limitó a repetir la afirmación de que, si los elementos esenciales del régimen en cuestión enumerados en el considerando 102 de la Decisión controvertida no se mencionaban en los actos normativos contemplados en el considerando 99 de dicha Decisión, estos debían necesariamente ser objeto de medidas de aplicación adicionales. Según la Comisión, el Tribunal General no analizó si, en lo que atañe a la exención de los beneficios extraordinarios, las autoridades fiscales belgas tenían en efecto la posibilidad de influir en el importe de la exención de tales beneficios, en los elementos esenciales del régimen en cuestión y en los requisitos de concesión de tal exención en casos individuales. Además, el Tribunal General confundió el margen de apreciación de que disponían esas autoridades para comprobar la observancia de los

requisitos de concesión de la exención de los beneficios extraordinarios con la capacidad de las citadas autoridades de influir en el importe de esa exención, los elementos esenciales del régimen en cuestión y los requisitos de concesión de dicha exención en casos individuales. La Comisión considera que, si el Tribunal General hubiera interpretado y aplicado correctamente el concepto de «medidas de aplicación adicionales», tendría que haber concluido que dichas autoridades no estaban en condiciones de influir en esos elementos.

102 El Reino de Bélgica considera que el razonamiento del Tribunal General relativo al segundo requisito establecido en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 no adolece de error de Derecho.

103 Magnetrol International, apoyada por las partes coadyuvantes en casación, alega, en esencia, que, para concluir que existía un régimen de ayudas, la Comisión tenía que haber demostrado en la Decisión controvertida, en primer lugar, que los actos enumerados en los considerandos 97 a 99 de tal Decisión imponían métodos de cálculo que las autoridades fiscales belgas debían aplicar y, en segundo lugar, que el importe de la exención de los beneficios extraordinarios en cada caso individual podía determinarse mediante esos métodos. En tercer lugar, por lo que respecta a los requisitos para la concesión de la ayuda, la Comisión tenía que haber demostrado, por una parte, que esos actos establecían las condiciones conforme a las cuales las autoridades fiscales belgas podían aceptar las solicitudes de ayudas individuales y, por otra parte, que era posible decidir, basándose en esas condiciones, si la transacción propuesta por el solicitante de la decisión anticipada cumplía el requisito de «situación nueva».

– *Apreciación del Tribunal de Justicia*

104 La segunda parte del motivo único de casación se refiere al segundo requisito que permite definir un «régimen de ayudas» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento n.º 2015/1589, a saber, el relativo a la inexistencia de «medidas de aplicación adicionales» necesarias para la concesión de las ayudas individuales con arreglo al dispositivo constitutivo de tal régimen.

105 Como acertadamente señaló el Tribunal General en el apartado 99 de la sentencia recurrida, refiriéndose a estos efectos al considerando 100 de la Decisión controvertida, la existencia de medidas de aplicación adicionales implica el ejercicio de una facultad de apreciación por parte de la autoridad fiscal que adopta las medidas en cuestión que le permite influir en el importe de la ayuda, sus características o las condiciones conforme a las cuales tal ayuda se concede. En cambio, la mera aplicación técnica de los actos que prevén la concesión de las ayudas en cuestión no constituye una «medida de aplicación adicional» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.

106 De ello se infiere que la cuestión de si son necesarias «medidas de aplicación adicionales» para la concesión de ayudas individuales en virtud de un régimen de ayudas está intrínsecamente vinculada a la determinación del «dispositivo», en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, en el que se basa ese régimen. En efecto, es preciso determinar, a la luz de este dispositivo, si la concesión de ayudas individuales está supeditada a la adopción de tales medidas o si, por el contrario, tal concesión puede hacerse únicamente sobre la base del referido dispositivo.

107 Como señaló la Abogada General en el punto 100 de sus conclusiones, el error de Derecho a que se ha hecho mención en los apartados 97 y 98 de la presente sentencia afectó necesariamente, por tanto, a la apreciación realizada por el Tribunal General acerca de si la exención de los beneficios extraordinarios se concedía, en el caso de autos, sin que fuera necesario adoptar medidas de aplicación adicionales.

108 En efecto, por una parte, como se ha señalado en el apartado 96 de la presente sentencia, el Tribunal General se basó en la premisa errónea de que la circunstancia de que algunos de los elementos esenciales del régimen en cuestión no derivaran de los actos que figuran en el considerando 99 de la Decisión controvertida, sino que se habían deducido de las propias decisiones anticipadas, implicaba que tales actos debían necesariamente ser objeto de medidas de aplicación adicionales.

109 Por otra parte, al examinar en los apartados 103 a 113 de la sentencia recurrida si —al adoptar decisiones anticipadas en relación con la exención de los beneficios extraordinarios— las autoridades fiscales belgas disponían de una facultad de apreciación que les permitiera influir en el importe de esta exención, en los elementos esenciales del régimen en cuestión y en las condiciones en las que se concedía dicha exención, el Tribunal General se ciñó a hacer referencia a los actos enumerados en el considerando 99 de la Decisión controvertida para concluir, sustancialmente, que esos actos se limitaban a definir, de modo genérico, la posición de las autoridades fiscales belgas en cuanto a la propia exención.

110 De lo anterior el Tribunal General dedujo que, a falta de otros elementos que limitasen su facultad decisoria a la hora de adoptar esas decisiones anticipadas, las autoridades tributarias belgas disponían necesariamente de una facultad de apreciación, de modo que no cabía concluir que tales autoridades habían procedido a una aplicación técnica del marco normativo, sino que, por el contrario, habían llevado a cabo un examen «caso por caso» de cada solicitud.

111 Sin embargo, en este examen, el Tribunal General no tuvo en cuenta el hecho de que, como se ha señalado en el apartado 95 de la presente sentencia, una de las características esenciales del régimen en cuestión, conforme a lo descrito por la Comisión en la Decisión controvertida, estribaba en que las autoridades fiscales belgas habían concedido sistemáticamente la exención de los beneficios extraordinarios cuando se cumplían las condiciones enumeradas en el considerando 102 de dicha Decisión.

112 Pues bien, contrariamente a lo que declaró el Tribunal General, la identificación de tal práctica sistemática podía constituir un elemento pertinente a la hora de apreciar el conjunto de circunstancias que hacen posible detectar la existencia, en la práctica, de un régimen de ayudas, que permitiera, en su caso, acreditar que esas autoridades fiscales no disponían en realidad de ningún margen de apreciación en la aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 y que, por consiguiente, no se precisaba ninguna «medida de aplicación adicional» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 para otorgar la exención de los beneficios extraordinarios en cuestión.

113 Por lo tanto, como alega la Comisión, al basar en una premisa errónea su conclusión relativa al segundo requisito previsto en el artículo 1, letra d), de dicho Reglamento, el Tribunal General incurrió en error de Derecho.

114 Esta afirmación no queda desvirtuada por las consideraciones expresadas en los apartados 106 y 107 de la sentencia recurrida. En esos apartados, el Tribunal General se basó en la constatación de que el régimen en cuestión no se refería a todas las decisiones anticipadas adoptadas al amparo del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, sino únicamente a aquellas que concedían ajustes a la baja sin que la Administración hubiera comprobado si los beneficios afectados habían sido incluidos en los beneficios de otra sociedad del grupo con domicilio en otra jurisdicción, mientras que las decisiones anticipadas que concedían un ajuste a la baja correlativo al ajuste al alza de los beneficios imponibles de otra sociedad del grupo con domicilio en otra jurisdicción no formaban parte de ese régimen. Según el Tribunal General, en la medida en que, basándose en la misma disposición, las autoridades fiscales belgas podían adoptar tanto decisiones que, a juicio de la Comisión, conferían ayudas de Estado, como decisiones que no conferían tales ayudas, el papel de esas autoridades fiscales no se circunscribía a una aplicación técnica del régimen en cuestión.

115 Pues bien, como se ha declarado en el apartado 94 de la presente sentencia, la Comisión estimó que el fundamento del régimen en cuestión venía constituido por la aplicación *contra legem* del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, en el contexto de una práctica administrativa reiterada de las autoridades fiscales belgas. La anterior aseveración no queda desvirtuada por el simple hecho de que esas autoridades fiscales también hubieran aplicado esta disposición a situaciones comprendidas efectivamente en su ámbito de aplicación.

116 Asimismo, la existencia de una fase preliminar en el procedimiento de obtención de una decisión anticipada en relación con la exención de los beneficios extraordinarios, a que se hizo mención en el apartado 112 de la sentencia recurrida, no puede constituir un indicio de que las autoridades fiscales belgas necesariamente disfrutaran de una facultad de apreciación en el ámbito del sistema de exención de los beneficios extraordinarios. En efecto, esa facultad de apreciación debe analizarse únicamente en relación con las decisiones anticipadas que se hayan concedido en virtud de dicho sistema, de modo que las situaciones que no dieron lugar a la adopción de ese tipo de decisiones carecen de pertinencia a estos efectos.

117 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede concluir que la segunda parte del motivo único de casación es fundada.

Sobre la tercera parte

– *Alegaciones de las partes*

118 Mediante la tercera parte de su motivo único de casación, la Comisión sostiene que el Tribunal General interpretó erróneamente el tercer requisito establecido en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 y desnaturalizó los considerandos 66, 102, 103, 109, 139 y 140 de la Decisión controvertida cuando, en los apartados 114 a 119 de la sentencia recurrida, concluyó que los beneficiarios de la exención de los beneficios extraordinarios no estaban definidos «de forma genérica y abstracta» por las disposiciones que constituyen el fundamento de dicho régimen. Para la Comisión, si el Tribunal General hubiera tenido adecuadamente en cuenta la práctica administrativa reiterada de las autoridades fiscales belgas relativa a esa exención, habría llegado a la conclusión contraria.

119 El Reino de Bélgica y Magnetrol International, apoyada por las partes coadyuvantes en casación, rebaten esta alegación.

– *Apreciación del Tribunal de Justicia*

120 La tercera parte del motivo único de casación se refiere al tercer requisito que define un «régimen de ayudas» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, a saber, el relativo a que los beneficiarios de tal régimen estén definidos de «forma genérica y abstracta» en el dispositivo que constituye la base de dicho régimen.

121 A este respecto, de las relaciones existentes entre los tres requisitos que permiten calificar una medida de «régimen de ayudas», en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, se infiere que la cuestión de si se cumple el tercero de esos requisitos está intrínsecamente vinculada a los dos primeros, relativos a la existencia de un «dispositivo» y a la inexistencia de «medidas de aplicación adicionales».

122 Por lo tanto, los errores de Derecho en que incurrió el Tribunal General, que se han señalado en los apartados 97, 98 y 113 de la presente sentencia y que se refieren a los dos primeros requisitos, viciaron la apreciación de dicho Tribunal relativa a la definición de los beneficiarios de la exención de los beneficios extraordinarios.

123 En efecto, en los apartados 115 a 119 de la sentencia recurrida, el Tribunal General, pese a reconocer que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 se refiere a una categoría genérica y abstracta de entidades, se basó esencialmente en un análisis de los actos mencionados en el considerando 99 de la Decisión controvertida para concluir que los beneficiarios del régimen en cuestión no estaban definidos «de forma genérica y abstracta» por tales actos, de modo que tal definición debía necesariamente efectuarse mediante medidas de aplicación adicionales.

124 En estas circunstancias, es preciso concluir que la tercera parte del motivo único de casación es fundada.

125 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, y sin que sea necesario examinar la cuarta parte del motivo único de casación, procede concluir que el Tribunal General incurrió en varios errores de Derecho al declarar, en particular en el apartado 120 de la sentencia recurrida, que la Comisión había errado al considerar que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios, tal como se definió en la Decisión controvertida, constituía un «régimen de ayudas» en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.

Sobre los fundamentos que a mayor abundamiento contiene la sentencia recurrida sobre la prueba de un «patrón de conducta sistemático»

126 Procede señalar que, en los fundamentos a mayor abundamiento que figuran en los apartados 121 a 134 de la sentencia recurrida, el Tribunal General analizó si la Comisión había logrado demostrar la existencia de un «patrón de conducta sistemático» de las autoridades fiscales belgas identificado tras el examen de una muestra de 22 de las 66 decisiones anticipadas que habían sido adoptadas en relación con la exención de los beneficios extraordinarios.

127 Para determinar si los errores de Derecho identificados en el apartado 125 de la presente sentencia pueden dar lugar a la anulación de la sentencia recurrida, procede examinar si, en esa fundamentación, el Tribunal General rechazó acertadamente las alegaciones de la Comisión basadas en la existencia de tal «patrón de conducta sistemático».

– *Alegaciones de las partes*

128 En su argumentación relativa a las tres primeras partes del motivo único de casación, la Comisión formuló alegaciones específicas dirigidas a rebatir el razonamiento del Tribunal General que figura en los apartados 121 a 134 de la sentencia recurrida, al término del cual dicho Tribunal declaró que la Comisión no había demostrado de modo suficientemente justificado la existencia de un «patrón de conducta sistemático» de las autoridades fiscales belgas en la concesión de la exención de los beneficios extraordinarios.

129 En primer lugar, la Comisión alega que, contrariamente a lo que declaró el Tribunal General en los apartados 127 y 128 de la sentencia recurrida, sí acreditó suficientemente los elementos que le hicieron concluir que existía tal «patrón de conducta sistemático».

130 Para empezar, por lo que respecta a la elección de la muestra de las 22 decisiones anticipadas a partir de la cual la Comisión dedujo la existencia de una práctica administrativa reiterada, la Comisión admite que tal elección no se desprende de los considerandos 94 a 110 de la Decisión controvertida. Sin embargo, el Tribunal General no tuvo en cuenta el considerando 3 de dicha Decisión, que hace referencia al requerimiento de información que la Comisión efectuó al Reino de Bélgica en relación con las decisiones anticipadas emitidas en 2004, 2007, 2010 y 2013. Estas decisiones no son sino las 22 decisiones anticipadas que conformaban la muestra a partir de la cual la Comisión dedujo la existencia de una práctica administrativa reiterada.

131 Seguidamente, por lo que respecta a la representatividad de esta muestra, la Comisión subraya que, en primer término, las decisiones anticipadas se seleccionaron eligiendo cuatro de los nueve años de aplicación del régimen en cuestión. En segundo término, entre los años elegidos había una separación de tres años, y se abarcaba el inicio, la mitad y el final del período durante el cual las autoridades fiscales belgas emitieron tales decisiones anticipadas. En tercer término, las 22 decisiones anticipadas representaban una tercera parte del total de decisiones adoptadas durante ese período de nueve años y, en cuarto término, esas 22 decisiones cubrían una tercera parte de la totalidad de los beneficiarios del régimen en cuestión, lo que necesariamente significa que la muestra era representativa y que no era necesaria ninguna explicación específica al efecto. En cualquier caso, el Reino de Bélgica nunca impugnó las conclusiones provisionales de la Comisión formuladas en la Decisión de incoación y no presentó ninguna decisión anticipada que demostrara que los elementos esenciales del régimen en cuestión no derivaban de una práctica administrativa reiterada.

132 Además, la Comisión estima que no necesitaba describir las resoluciones individuales en la Decisión controvertida, después de haber concluido, basándose en su examen de las 22 decisiones anticipadas, que estas formaban parte de una práctica administrativa reiterada. En cambio, según la Comisión, incumbe al Reino de Bélgica y a los beneficiarios impugnar su conclusión de que la exención de los beneficios extraordinarios se concedió en virtud de un régimen de ayudas, impugnación que no llegaron plantear.

133 Por último, por lo que respecta a las seis decisiones anticipadas descritas en los considerandos 62 a 64 y en la nota n.º 80 de la Decisión controvertida, el considerando 61 de dicha Decisión indica, a juicio de la Comisión, que los tres ejemplos proporcionados en dichos considerandos no hacen sino ilustrar las decisiones anticipadas dictadas en la aplicación del régimen de que se trata por parte de las autoridades fiscales belgas.

134 En segundo lugar, la desnaturalización de los considerandos 94 a 110 de la Decisión controvertida llevó al Tribunal General, a juicio de la Comisión, a incurrir en un error de Derecho al concluir, en los apartados 127 y 128 de la sentencia recurrida, que la referida institución no había demostrado la existencia de un enfoque sistemático.

135 El Reino de Bélgica y Magnetrol International, apoyada por las partes coadyuvantes en casación, rebaten esta argumentación.

– *Apreciación del Tribunal de Justicia*

136 La Comisión reprocha al Tribunal General haber declarado erróneamente que esta no había logrado demostrar la existencia de un «patrón de conducta sistemático» que cumpliera los requisitos establecidos en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.

137 A este respecto, en primer lugar, procede señalar que el Tribunal General consideró, en esencia, en el apartado 125 de la sentencia recurrida, que tal «patrón de conducta sistemático» no podía constituir la base misma del régimen en cuestión, dado que no se trataba del fundamento especificado en la Decisión controvertida, en particular en el considerando 99 de esa Decisión.

138 Pues bien, a la vista del error de Derecho declarado en los apartados 97 y 98 de la presente sentencia, este motivo incurre también en error de Derecho.

139 En segundo lugar, en el apartado 126 de la sentencia recurrida, el Tribunal General estimó que, aun suponiendo que los elementos esenciales del régimen en cuestión resultaran de un «patrón de conducta sistemático» identificado a partir de la muestra de las decisiones anticipadas analizadas por la Comisión, esta no había logrado demostrar la existencia de tal patrón de conducta.

140 Para empezar, en el apartado 127 de la sentencia recurrida, pese a señalar que dicha muestra estaba constituida por 22 de las 66 decisiones anticipadas en cuestión, el Tribunal General estimó que la Comisión no había precisado en la Decisión controvertida la elección de tal muestra y las razones por las que debía considerarse representativa.

141 Como en esencia defiende la Comisión, por lo que respecta a la elección de la muestra de las decisiones anticipadas que analizó, de una lectura de la totalidad de los considerandos de la Decisión controvertida y, en particular, de una lectura conjunta de los considerandos 3 y 59 de aquella, se deduce que dicha muestra estaba constituida por las decisiones anticipadas adoptadas durante los años 2005 (ya que en 2004 no se adoptó ninguna), 2007, 2010 y 2013 para cubrir las decisiones que se tomaron al inicio, a la mitad y al final del período del régimen en cuestión.

142 Por lo que se refiere a la representatividad de la referida muestra, como subrayó, en esencia, la Abogada General en el punto 86 de sus conclusiones, de la elección de las 22 decisiones anticipadas sobre el total de 66 decisiones adoptadas con arreglo al régimen en cuestión se desprende, de modo manifiesto, que en dicha muestra representa una tercera parte de tales decisiones.

143 A este respecto, procede señalar que tal proporción de decisiones anticipadas, seleccionadas de manera ponderada entre todas las decisiones adoptadas en relación con la exención de los beneficios extraordinarios durante el período considerado, puede, por su propia naturaleza, ser representativa de un «patrón de conducta sistemático» de las autoridades fiscales belgas. En

efecto, precisamente debido al carácter «sistemático» de tal práctica, la Comisión podía presumir razonablemente que, salvo prueba en contrario, los elementos identificados en la muestra de decisiones anticipadas que había examinado se volverían a encontrar necesariamente en todas las decisiones anticipadas adoptadas en relación con la exención de los beneficios extraordinarios.

144 En estas circunstancias, el Tribunal General no podía considerar fundadamente que la Comisión no hubiera precisado en la Decisión controvertida la elección de esa muestra y los elementos con arreglo a los cuales debía considerarse que tal muestra era representativa.

145 Por lo demás, esta conclusión no queda desvirtuada por la aseveración, realizada en el apartado 128 de la sentencia recurrida, según la cual la Comisión no precisó la elección de las seis decisiones anticipadas mencionadas en los considerandos 62 a 64 de la Decisión controvertida. En efecto, como se desprende del considerando 61 de dicha Decisión y como alega la Comisión, estas seis decisiones solo tienen un propósito ilustrativo sobre la manera en que las autoridades fiscales belgas concedieron la exención de los beneficios extraordinarios, de modo que no pueden tomarse en consideración para determinar si la Comisión demostró de modo suficientemente justificado la existencia de un «patrón de conducta sistemático» en la práctica decisoria de las autoridades fiscales belgas.

146 Seguidamente, en el apartado 129 de la sentencia recurrida, el Tribunal General se basó en las consideraciones expuestas en los apartados 103 a 112 de la sentencia recurrida, relativas a la existencia de una facultad de apreciación de las autoridades tributarias belgas y a la necesidad de medidas de aplicación adicionales. Según el Tribunal General, estas consideraciones permiten, por sí mismas, refutar la existencia del «patrón de conducta sistemático» que defiende la Comisión.

147 Pues bien, en la medida en que esta conclusión se basa en la premisa errónea de que únicamente los actos mencionados en el considerando 99 de la Decisión controvertida constituían el fundamento del régimen en cuestión, procede considerar que, por los mismos motivos que los expuestos en los apartados 97, 98 y 113 de la presente sentencia, la conclusión que figura en el apartado 129 de la sentencia recurrida incurre en error de Derecho.

148 Por último, en los apartados 131 a 133 de la sentencia recurrida, el Tribunal General señaló que, en cualquier caso, las decisiones anticipadas que conformaban la muestra examinada por la Comisión no se referían a todas las situaciones en las que la entidad belga en cuestión había establecido una estructura de «empresario principal» y que el método en dos etapas para el cálculo de los beneficios extraordinarios identificado por la Comisión no se había adoptado sistemáticamente.

149 No obstante, como alega la Comisión, las declaraciones realizadas por el Tribunal General en esos apartados se basan en una desnaturalización del considerando 102 de la Decisión controvertida, considerando en el que la Comisión enumeró los elementos esenciales del régimen en cuestión identificados a partir de su análisis de la muestra de las 22 decisiones anticipadas representativa de la práctica administrativa reiterada de las autoridades fiscales belgas.

150 Así, de dicho considerando 102 se desprende que, contrariamente a lo declarado por el Tribunal General en el apartado 132 de la sentencia recurrida, la Comisión no consideró que la relocalización de un «empresario principal» en Bélgica constituyese el único y exclusivo requisito que permite obtener una exención de los beneficios extraordinarios, sino que, por el contrario,

una situación de esa naturaleza representaba un simple ejemplo del requisito más general vinculado a la existencia de una situación nueva que aún no ha producido efectos desde el punto de vista fiscal.

151 Por lo que respecta al método de cálculo en dos etapas, contemplado en el apartado 133 de la sentencia recurrida, del tercer guion del considerando 102 de la Decisión controvertida se desprende que, contrariamente a lo declarado por el Tribunal General, la Comisión no estimó que constituía un elemento esencial del régimen en cuestión la aplicación de tal método, sino, en esencia, el hecho de que el importe de la exención de los beneficios extraordinarios coincidiese sistemáticamente con la diferencia entre los beneficios realmente registrados por el beneficiario y un beneficio hipotético generado si este último hubiera sido realizado independientemente de su grupo, y ello al margen del método utilizado para llegar a tal constatación.

152 Por consiguiente, procede declarar que los apartados 130 a 133 de la sentencia recurrida no pueden servir de fundamento a la conclusión del Tribunal General conforme a la cual la Comisión no había demostrado que la exención de los beneficios extraordinarios se concedía según un «patrón de conducta sistemático».

153 Del conjunto de fundamentos que preceden se infiere que la conclusión del Tribunal General según la cual la Comisión no había demostrado la existencia de un «patrón de conducta sistemático» adolece de un error de Derecho.

154 Por lo tanto, sin que sea necesario examinar la cuarta parte del motivo único de casación, procede concluir que este motivo es fundado.

155 En estas circunstancias, sin que sea necesario examinar la adhesión a la casación, procede anular la sentencia recurrida.

Sobre el litigio en primera instancia

156 De acuerdo con el artículo 61, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de anulación de la resolución del Tribunal General, el Tribunal de Justicia podrá resolver él mismo definitivamente el litigio, cuando su estado así lo permita.

157 En el caso de autos, como declaró el Tribunal General en el apartado 57 de la sentencia recurrida, el Reino de Bélgica y Magnetrol International invocan en apoyo de sus recursos motivos esencialmente basados:

– Primero, en la injerencia de la Comisión en las competencias exclusivas del Reino de Bélgica en materia de fiscalidad directa (primer motivo en el asunto T-131/16 y primera parte del tercer motivo en el asunto T-263/16).

– Segundo, en la conclusión errónea sobre la existencia de un régimen de ayudas en el caso de autos, en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, en particular debido a la incorrecta identificación de los actos sobre los que se basa el régimen en cuestión y a la consideración errónea de que el régimen de ayudas no requiere medidas de aplicación adicionales (segundo motivo en el asunto T-131/16 y primer motivo en el asunto T-263/16).

– Tercero, en la calificación errónea de las decisiones anticipadas relativas a los beneficios extraordinarios como ayudas de Estado, habida cuenta, en particular, de la inexistencia de una ventaja o de selectividad (tercer motivo en el asunto T-131/16 y tercer motivo, partes segunda y tercera, en el asunto T-263/16).

– Cuarto, en la vulneración, en particular, de los principios de legalidad y de protección de la confianza legítima, en la medida en que se erró al ordenar la recuperación de las supuestas ayudas, incluido de los grupos a los que pertenecen los beneficiarios de dichas ayudas (cuarto y quinto motivos en el asunto T-131/16 y cuarto motivo en el asunto T-263/16).

158 Habida cuenta, en particular, de la circunstancia de que los motivos mencionados en los guiones primero y segundo del apartado anterior fueron objeto de un debate contradictorio ante el Tribunal General y de que su análisis no requiere la adopción de ninguna diligencia adicional de ordenación del procedimiento o de instrucción de los autos, el Tribunal de Justicia considera que los recursos en los asuntos T-131/16 y T-263/16 están en estado de ser juzgados en lo que a esos motivos respecta y que procede resolver definitivamente sobre ellos a tal efecto (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2020, Comisión y Consejo/Carreras Sequeros y otros, C-119/19 P y C-126/19 P, EU:C:2020:676, apartado 130).

Sobre la supuesta injerencia de la Comisión en las competencias exclusivas del Reino de Bélgica en materia de fiscalidad directa

Alegaciones de las partes

159 El Reino de Bélgica y Magnetrol International, al igual que Irlanda en sus observaciones en primera instancia, alegan esencialmente que la Comisión se extralimitó en sus competencias al valerse del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado para determinar de forma unilateral aspectos de la competencia fiscal exclusiva de un Estado miembro. Afirman que la determinación de la renta imponible sigue siendo competencia exclusiva de los Estados miembros, así como la forma de gravar los beneficios generados por las transacciones transfronterizas en el seno de los grupos de empresas, aunque ello dé lugar a una «doble no imposición». Pues bien, la posición de la Comisión consistente en considerar que las decisiones anticipadas sobre los beneficios extraordinarios constituyen ayudas de Estado cuando tales decisiones se aparten de una aplicación del principio de plena competencia que la Comisión considera correcta equivale a una armonización forzosa de las normas de cálculo de la renta imponible, materia que, a su juicio, no es competencia de la Unión.

160 La Comisión alega esencialmente que, aunque los Estados miembros gozan de autonomía fiscal en materia de imposición directa, cualquier medida fiscal que adopten debe ser conforme con las normas de la Unión en materia de ayudas de Estado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

161 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las intervenciones de los Estados miembros en las materias que no han sido objeto de armonización en el Derecho de la Unión no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE

relativas al control de las ayudas de Estado (sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, apartado 26, y de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría, C-596/19 P, EU:C:2021:202, apartado 32 y jurisprudencia citada).

162 Los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las normas establecidas por el Tratado FUE en materia de ayudas de Estado. Deben, por lo tanto, abstenerse, en el ejercicio de esta competencia, de adoptar medidas que puedan constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior en el sentido del artículo 107 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2021, Comisión/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, apartado 105 y jurisprudencia citada).

163 Pues bien, de la jurisprudencia recordada en los apartados anteriores se desprende que no podía reprocharse a la Comisión haberse excedido en sus competencias al examinar las medidas constitutivas del régimen en cuestión y comprobar si tales medidas constituían ayudas de Estado y, en caso afirmativo, si dichas medidas eran compatibles con el mercado interior en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

164 Esta conclusión no queda desvirtuada por las alegaciones del Reino de Bélgica basadas, por una parte, en la falta de competencia fiscal para gravar los beneficios extraordinarios y, por otra parte, en su propia competencia para adoptar medidas a fin de evitar la doble imposición.

165 En efecto, suponiendo que las decisiones adoptadas por las autoridades fiscales belgas en el marco del régimen en cuestión tuvieran por objeto delimitar el alcance de la competencia fiscal del Reino de Bélgica, ello no significa que la Comisión no estuviera facultada para examinar su conformidad con la normativa de la Unión en materia de ayudas de Estado.

166 Aunque es cierto que, al no existir normativa de la Unión en la materia, es competencia de los Estados miembros la determinación de las bases imponibles y el reparto de la carga fiscal entre los diferentes factores de producción y los diferentes sectores económicos (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, EU:C:2011:732, apartado 97), de la jurisprudencia citada en el apartado 162 de la presente sentencia se desprende que, al ejercer dicha competencia, los Estados miembros deben abstenerse de adoptar medidas que puedan constituir ayudas de Estado, cuya supervisión es de la competencia de la Comisión. Lo mismo sucede con la adopción por los Estados miembros, en el ejercicio de sus competencias en materia fiscal, de medidas necesarias para evitar las situaciones de doble imposición.

167 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede desestimar por infundados el primer motivo en el asunto T-131/16 y la primera parte del tercer motivo en el asunto T-263/16.

Sobre la existencia de un régimen de ayudas, en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, y los demás motivos de anulación

168 De la fundamentación expuesta al analizar las partes primera a tercera del motivo único de casación se desprende que el segundo motivo en el asunto T-131/16 y el primer motivo en el asunto T-263/16 —que, según resulta del apartado 157, segundo guion, de la presente sentencia, se basan sustancialmente en la conclusión errónea relativa a la existencia de un régimen de ayudas en el caso de autos— deben desestimarse por infundados.

169 En cambio, el litigio no está en condiciones de ser resuelto en lo que respecta a los motivos basados, sustancialmente, en la calificación errónea de la exención de los beneficios extraordinarios como ayuda de Estado, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, habida cuenta, en particular, de la inexistencia de una ventaja o de selectividad (tercer motivo en el asunto T-131/16 y tercer motivo, partes segunda y tercera, en el asunto T-263/16), ni en lo que respecta a los motivos basados, en particular, en la vulneración de los principios de legalidad y de protección de la confianza legítima, en la medida en que se erró al ordenar la recuperación de las supuestas ayudas, incluido de los grupos a los que pertenecen los beneficiarios de dichas ayudas (cuarto y quinto motivos en el asunto T-131/16 y cuarto motivo en el asunto T-263/16).

170 En efecto, como se desprende del apartado 136 de la sentencia recurrida, el Tribunal General consideró que, dado que se habían estimado los motivos invocados por el Reino de Bélgica y Magnetrol International que se basaban en la infracción del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, no procedía examinar los demás motivos formulados contra la Decisión controvertida. Pues bien, estos motivos implican llevar a cabo apreciaciones fácticas complejas, con respecto a las cuales el Tribunal de Justicia considera que no dispone de todos los elementos de hecho necesarios.

171 Por consiguiente, procede devolver el asunto al Tribunal General para que se pronuncie sobre los motivos mencionados en el apartado 169 de la presente sentencia.

Costas

172 Dado que se devuelve el asunto al Tribunal General, procede reservar la decisión sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) decide:

1) **Anular la sentencia del Tribunal General de 14 de febrero de 2019, Bélgica y Magnetrol International/Comisión (T-131/16 y T-263/16, EU:T:2019:91).**

2) **Desestimar los motivos primero y segundo del recurso en el asunto T-131/16 y el primer motivo y la primera parte del tercer motivo del recurso en el asunto T-263/16.**

3) **Devolver el asunto al Tribunal General para que se pronuncie sobre los motivos tercero a quinto del recurso en el asunto T-131/16 y sobre el segundo motivo, las partes segunda y tercera del tercer motivo y el cuarto motivo en el asunto T-263/16.**

4) **Reservar la decisión sobre las costas.**

Firmas