

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090763

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 20 de septiembre de 2023

Sala 2.ª ampliada

Asunto n.º T-131/1

SUMARIO:

Ayudas de Estado. Régimen de ayudas ejecutado por Bélgica. Decisión fiscal anticipada (tax ruling). Exención de los beneficios extraordinarios. Ventaja de carácter selectivo. Mediante la Decisión impugnada, la Comisión declaró que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios, en virtud del cual el Reino de Bélgica había emitido decisiones anticipadas en favor de entidades belgas de grupos multinacionales de empresas, por las que se concedía a dichas entidades una exención para una parte de los beneficios que realizaban, constituía un régimen de ayudas de Estado que concedía una ventaja selectiva a sus beneficiarios, en el sentido del art.107.1TFUE, incompatible con el mercado interior. La Comisión declaró, con carácter principal, que el régimen controvertido concedía una ventaja selectiva a los beneficiarios de las decisiones anticipadas, en la medida en que la exención de sus beneficios extraordinarios aplicada por las autoridades fiscales belgas constituía una excepción al sistema común del impuesto de sociedades belga. Con carácter subsidiario, la Comisión consideró que la exención de los beneficios extraordinarios podía conferir una ventaja selectiva a los beneficiarios de las decisiones anticipadas, en la medida en que tal exención se apartaba del principio de plena competencia y ordenó la recuperación de sus beneficiarios de las ayudas de tal modo concedidas, de acuerdo con una lista definitiva de beneficiarios que debía elaborar posteriormente el Reino de Bélgica. A raíz del recurso de casación interpuesto contra la sentencia inicial del Tribunal General de la Unión Europea que anuló la Decisión de la Comisión, la STJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-337/19 P (NFJ083333) declaró que la sentencia inicial adolecía de errores de Derecho al concluir que la Comisión había errado al considerar que en este caso existía un régimen de ayudas y fue anulada, concluyendo que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios podía considerarse un régimen de ayudas, en el sentido del art. 1.d) del Reglamento 2015/1589, y devolvió el asunto al Tribunal General para que se pronunciara sobre la calificación de dicho régimen como ayuda de Estado en el sentido del art.107 TFUE, que se pronuncia por segunda vez concluyendo que la Comisión consideró acertadamente, en 2016, que el régimen fiscal belga relativo a los beneficios extraordinarios infringe las normas de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado. Según el Tribunal General, la Comisión demostró efectivamente que el régimen controvertido concedió ventajas fiscales a sus beneficiarios. Asimismo, el Tribunal General considera que la Comisión concluyó acertadamente que el régimen era selectivo en la medida en que introducía diferenciaciones entre operadores que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable. El Tribunal General estima que la Comisión alegó que el régimen controvertido implicaba la exención de los beneficios extraordinarios, lo que constituía una reducción del impuesto adeudado por las empresas beneficiarias de dicho régimen y, por tanto, una pérdida de ingresos fiscales de los que el Reino de Bélgica habría dispuesto normalmente, de forma que cabe concluir que dicho régimen fue financiado mediante fondos estatales. De reiterada jurisprudencia [Vid., STJUE de 8 de noviembre de 2022, asuntos C-885/19 P y C-898/19 P (acumulados) (NFJ088117)] se desprende que, si bien es cierto que los Estados miembros deben abstenerse de adoptar cualquier medida fiscal que pueda constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior, no es menos cierto que, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro del que se trate el que determina, mediante el ejercicio de sus propias competencias en materia de fiscalidad directa y en observancia de su autonomía fiscal, las características constitutivas del impuesto, que definen, en principio, el sistema de referencia o régimen tributario «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad. Contrariamente a lo que sostiene el Reino de Bélgica, la Comisión consideró acertadamente que la exención de los beneficios extraordinarios aplicada por las autoridades fiscales belgas en el marco del régimen controvertido no formaba parte del sistema de referencia y las entidades que formaban parte de un grupo multinacional y se acogieron a la exención de los beneficios extraordinarios recibieron un trato diferenciado frente a otras entidades sujetas al impuesto de sociedades en Bélgica que no disfrutaron de dicha exención en la medida en que dicho régimen, considerado en su conjunto y habida cuenta de sus características propias, podía dar lugar a una imposición menor que la resultante de aplicar las normas ordinarias del impuesto de sociedades belga. El tribunal General estima por tanto, que la Comisión no erró al concluir, tras su razonamiento formulado con carácter principal, por un lado, que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios constituía una excepción al sistema común del impuesto de sociedades belga y por otro lado, la Comisión no erró al considerar que dicho régimen no era accesible a todas las entidades que se encontraban en una situación jurídica y fáctica similar,

a la vista del objetivo del sistema del impuesto de sociedades belga, que consiste en gravar los beneficios de todas las empresas sujetas al impuesto en Bélgica. La Comisión concluyó acertadamente que tal exención no respondía de forma necesaria y proporcionada a situaciones de doble imposición, pues la exención de los beneficios extraordinarios por parte de las autoridades fiscales belgas no estaba prevista por el sistema de Derecho común del impuesto de sociedades belga. Por lo tanto, pese a quedar exentos en virtud del régimen controvertido, esos beneficios, en principio, debían tributar en Bélgica con arreglo a dicho sistema, por lo que no puede considerarse que no estuvieran comprendidos en el ámbito de la competencia fiscal del Reino de Bélgica. El Tribunal General afirma que no puede reprocharse a la Comisión haber considerado que las ayudas concedidas por el régimen controvertido podían afectar los intercambios entre los Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia, y confirma, además, la apreciación de la Comisión según la cual el régimen controvertido era selectivo porque no era accesible a empresas que hubieran decidido no realizar inversiones en Bélgica o no centralizar actividades ni crear puestos de trabajo en este país. Por otra parte, el régimen controvertido también era selectivo porque no era accesible a las empresas que formaran parte un grupo de pequeño tamaño. Por tanto concluye que la Decisión impugnada, la Comisión no incurrió en error de Derecho ni en error manifiesto de apreciación al concluir que el régimen controvertido se financiaba mediante fondos estatales, que el sistema de referencia era el sistema de Derecho común de imposición de los beneficios de las sociedades y que no incluía la exención de los beneficios extraordinarios aplicada por las autoridades fiscales belgas, que el régimen controvertido concedía a sus beneficiarios una ventaja selectiva no justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal belga, y que dicho régimen había creado una distorsión de la competencia. La Comisión presentó los elementos que, en principio, le permitían concluir que existían vínculos de control dentro de los grupos multinacionales de empresas a los que pertenecían las entidades belgas que habían obtenido decisiones anticipadas. Habida cuenta de estos elementos del régimen controvertido, no puede concluirse que la Comisión rebasara su margen de apreciación al estimar que dichos grupos constituían con esas entidades una unidad económica que se benefició de ayudas estatales en virtud de dicho régimen y la Comisión estimó acertadamente que los grupos multinacionales a los que pertenecían las entidades belgas constituían con estas últimas una unidad económica que se benefició de ayudas de Estado en virtud del mencionado régimen en el sentido del art.107.1 TFUE.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 107 y 108.

Reglamento (UE) 2015/1589 (normas detalladas para la aplicación del art. 108 TFUE), art. 1.

PONENTE:

Doña V. Tomljenović.

En el asunto T-131/16 RENV,

Reino de Bélgica, representado por las Sras. C. Pochet y M. Jacobs, en calidad de agentes, asistidas por las Sras. M. Segura y M. Clayton, abogadas,

parte demandante,

apoyado por

Irlanda, representada por la Sra. M. Browne, los Sres. A. Joyce y D. O'Reilly y la Sra. J. Quaney, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. P. Gallagher y M. Collins y la Sra. C. Donnelly, SC, y los Sres. B. Doherty y D. Fennelly, Barristers-at-Law,

parte coadyuvante,

contra

Comisión Europea, representada por los Sres. B. Stromsky y P.-J. Loewenthal y por la Sra. F. Tomat, en calidad de agentes,

parte demandada,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda ampliada),

integrado por la Sra. A. Marcoulli, Presidenta, y el Sr. S. Frimodt Nielsen, la Sra. V. Tomljenović (Ponente) y los Sres. R. Norkus y W. Valasidis, Jueces;
Secretaria: Sra. S. Spyropoulos, administradora;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;
vista la sentencia de 16 de septiembre de 2021, Comisión/Bélgica y Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741);
celebrada la vista el 8 de febrero de 2023;
dicta la siguiente

Sentencia

1. Mediante su recurso basado en el artículo 263 TFUE, el Reino de Bélgica solicita la anulación de 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 impugnada»).

I. Antecedentes del litigio

2. Los hechos que originaron el litigio y el marco jurídico correspondiente fueron expuestos por el Tribunal General en los apartados 1 a 28 de la sentencia de 14 de febrero de 2019, Bélgica y Magnetrol International/Comisión (T-131/16 y T-263/16, EU:T:2019:91), así como por el Tribunal de Justicia, en los apartados 1 a 24 de la sentencia de 16 de septiembre de 2021, Comisión/Bélgica y Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741). A efectos del presente procedimiento, pueden resumirse como sigue.

3. De conformidad con una decisión anticipada adoptada por el «service des décisions anticipées» du service public fédéral des finances belga (Servicio de Decisiones Anticipadas del Servicio Público Federal de Hacienda, Bélgica), sobre la base del artículo 185, apartado 2, letra b), del code des impôts sur les revenus de 1992 (Código del Impuesto sobre la Renta de 1992; en lo sucesivo, «CIR 92»), en relación con 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. 58817; en lo sucesivo, «Ley de 24 de diciembre de 2002»), las empresas residentes en Bélgica que forman parte de un grupo multinacional y los establecimientos permanentes belgas de empresas residentes en el extranjero que forman parte de un grupo multinacional podían reducir su base imponible en Bélgica deduciendo los beneficios considerados «extraordinarios» de los beneficios que habían registrado. Mediante este sistema, una parte de los beneficios realizados por las entidades belgas beneficiarias de una decisión anticipada no tributaba en Bélgica. Según las autoridades fiscales belgas, estos beneficios extraordinarios resultaban de sinergias, economías de escala u otras ventajas derivadas del hecho de pertenecer a un grupo multinacional y, por tanto, no eran imputables a las entidades belgas en cuestión.

4. A raíz de un procedimiento administrativo incoado el 19 de diciembre de 2013, mediante un escrito por el que la Comisión Europea solicitó al Reino de Bélgica que le facilitara información sobre el sistema de decisiones fiscales anticipadas relativas a los beneficios extraordinarios, basado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, la Comisión adoptó la Decisión impugnada el 11 de enero de 2016.

5. Mediante la Decisión impugnada, la Comisión declaró que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios, basado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, en virtud del cual el Reino de Bélgica había emitido decisiones anticipadas en favor de entidades belgas de grupos multinacionales de empresas, por las que se concedía a dichas entidades una exención para una parte de los beneficios que realizaban, constituía un régimen de ayudas de Estado que concedía una ventaja selectiva a sus beneficiarios, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, incompatible con el mercado interior.

6. Así, la Comisión declaró, con carácter principal, que el régimen controvertido concedía una ventaja selectiva a los beneficiarios de las decisiones anticipadas, en la medida en que la exención de sus beneficios extraordinarios aplicada por las autoridades fiscales belgas constituía una excepción al sistema común del impuesto de sociedades belga. Con carácter subsidiario, la Comisión consideró que la exención de los beneficios extraordinarios podía conferir una ventaja selectiva a los beneficiarios de las decisiones anticipadas, en la medida en que tal exención se apartaba del principio de plena competencia.

7. Al constatar que el régimen controvertido había sido ejecutado infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3, la Comisión ordenó la recuperación de sus beneficiarios de las ayudas de tal modo concedidas, de acuerdo con una lista definitiva de beneficiarios que debía elaborar posteriormente el Reino de Bélgica.

A. Sobre la sentencia inicial

8. A raíz de la adopción de la Decisión impugnada, el Reino de Bélgica y varias empresas, identificadas en dicha Decisión o beneficiarias de una decisión anticipada en virtud del régimen controvertido, interpusieron recursos de anulación contra dicha Decisión.

9. Mediante la sentencia de 14 de febrero de 2019, Bélgica y Magnetrol International/Comisión (T-131/16 y T-263/16, en lo sucesivo, «sentencia inicial», EU:T:2019:91), en primer lugar, el Tribunal General desestimó por infundados los motivos basados, en esencia, en la inobservancia por parte de la Comisión de sus competencias en materia de ayudas de Estado y en su injerencia en las competencias exclusivas del Reino de Bélgica en materia de fiscalidad directa.

10. En segundo lugar, el Tribunal General consideró que, en este caso, la Comisión había errado al constatar la existencia de un régimen de ayudas, infringiendo el 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), y, en consecuencia, anuló la Decisión impugnada sin considerar necesario examinar los demás motivos que se habían invocado contra ella.

B. Sobre la sentencia de casación

11. A raíz del recurso de casación interpuesto contra la sentencia inicial, el Tribunal de Justicia dictó su sentencia de 16 de septiembre de 2021, Comisión/Bélgica y Magnetrol International (C-337/19 P, en lo sucesivo, «sentencia de casación», EU:C:2021:741).

12. En la sentencia dictada en casación, el Tribunal de Justicia declaró que la sentencia inicial adolecía de errores de Derecho al concluir que la Comisión había errado al considerar que en este caso existía un régimen de ayudas.

13. Sobre la base de esos errores constatados por el Tribunal de Justicia, la sentencia inicial fue anulada.

14. En virtud del artículo 61, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia decidió resolver definitivamente sobre los motivos que consideró lo permitían, a saber, los relativos a la injerencia de la Comisión en las competencias exclusivas del Reino de Bélgica en materia de fiscalidad directa, por un lado, y los relativos a la existencia de un régimen de ayudas, por otro.

15. Así pues, en primer lugar, el Tribunal de Justicia, al igual que el Tribunal General, desestimó los motivos relativos a la injerencia de la Comisión en las competencias exclusivas del Reino de Bélgica en materia de fiscalidad directa.

16. A continuación, el Tribunal de Justicia concluyó que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios podía considerarse un régimen de ayudas, en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, y que, por consiguiente, los motivos relativos a la existencia de un régimen de ayudas debían desestimarse por infundados.

17. Por último, en cuanto a los demás motivos de anulación invocados por el Reino de Bélgica, el Tribunal de Justicia consideró que el estado del litigio no le permitía resolverlo y devolvió el asunto al Tribunal General para que se pronunciara sobre dichos motivos.

II. Procedimiento y pretensiones de las partes

18. A raíz de la sentencia de casación y de conformidad con el artículo 216, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, el 20 de octubre de 2021, el presente asunto se atribuyó a la Sala Segunda ampliada del Tribunal General.

19. De conformidad con el artículo 217, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, las partes presentaron sus observaciones escritas en los plazos señalados. Además, con arreglo al artículo 217, apartado 3, del mismo Reglamento, las partes principales presentaron escritos complementarios de observaciones.

20. El Reino de Bélgica solicita al Tribunal General que:

- Anule la Decisión impugnada.
- Con carácter subsidiario, anule los artículos 1 y 2 de la Decisión impugnada.
- Condene en costas a la Comisión.

21. Irlanda solicita al Tribunal General que anule la Decisión impugnada en los mismos términos que el Reino de Bélgica.

22. La Comisión solicita al Tribunal General que:

- Desestime el recurso.
- Condene en costas al Reino de Bélgica.

III. Fundamentos de Derecho

23. En apoyo de su recurso el Reino de Bélgica invoca cinco motivos. A raíz de la sentencia de casación, en la que el Tribunal de Justicia se pronunció sobre los dos primeros motivos, relativos, el primero, a la injerencia de la Comisión en las competencias exclusivas del Reino de Bélgica y, el segundo, a la existencia de un régimen de ayudas, el Tribunal General debe pronunciarse sobre los motivos tercero a quinto, relativos, el tercero, a la calificación errónea de la exención de los beneficios extraordinarios como ayuda de Estado, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, el cuarto, a la identificación errónea de los beneficiarios de las supuestas ayudas y, el quinto, a la violación de los principios de legalidad y de protección de la confianza legítima, por haber ordenado erróneamente la recuperación de las supuestas ayudas.

A. Sobre el motivo basado en la infracción del artículo 107 TFUE y en un error manifiesto de apreciación, al haber considerado la Comisión que el sistema de beneficios extraordinarios constituía una medida de ayuda de Estado

24. El Reino de Bélgica alega, en esencia, que el hecho de que la exención de los beneficios extraordinarios, como práctica administrativa reiterada, constituya un régimen no implica concluir que este cumpla todos los requisitos enumerados en el artículo 107 TFUE, apartado 1, para que una medida constituya una ayuda de Estado. De esta manera, en apoyo de este motivo, el Reino de Bélgica formula alegaciones, organizadas en varias partes y subpartes, por las que se opone a las apreciaciones de la Comisión relativas a los mencionados requisitos del artículo 107 TFUE, apartado 1, a saber, la financiación del régimen controvertido mediante fondos estatales, la existencia de una ventaja selectiva y la existencia de una distorsión de la competencia.

25. La Comisión considera que debe desestimarse el motivo invocado por el Reino de Bélgica.

1. Sobre la financiación del régimen controvertido mediante fondos estatales

26. El Reino de Bélgica, apoyado en este punto por Irlanda, alega, en esencia, que un Estado solo puede renunciar a gravar la renta si tiene derecho a percibir las contribuciones correspondientes. En el presente asunto, los beneficios extraordinarios, en su opinión, corresponden a beneficios generados por los grupos de empresas de que se trata y, por tanto, no pueden imputarse a las entidades belgas. Por esta razón, entiende que esos beneficios no están comprendidos en el ámbito de la competencia fiscal del Reino de Bélgica, que no puede gravarlos.

27. Procede recordar la jurisprudencia reiterada según la cual el concepto de «ayuda» es más general que el de subvención, ya que comprende no solo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones de Estado que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones, en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos. Así pues, una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véase la 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, apartados 71 y 72 y jurisprudencia citada).

28. En primer lugar, en el considerando 114 de la Decisión impugnada, la Comisión alegó que el régimen controvertido implicaba la exención de los beneficios extraordinarios, lo que constituía una reducción del impuesto adeudado por las empresas beneficiarias de dicho régimen y, por tanto, una pérdida de ingresos fiscales de los que el Reino de Bélgica habría dispuesto normalmente. Por lo tanto, contrariamente a lo que sostiene el Reino de Bélgica, la Comisión identificó efectivamente los fondos estatales implicados en el supuesto régimen de ayudas, a saber, los ingresos fiscales de los que, según la Comisión, el Reino de Bélgica habría dispuesto de no haber existido dicho régimen.

29. En segundo lugar, en virtud del artículo 185, apartado 1, del CIR 92, en Bélgica tributa el importe total de los beneficios registrados por las empresas residentes. Por lo tanto, debe considerarse que esos beneficios están comprendidos en el ámbito de la competencia fiscal del Reino de Bélgica, aunque puedan ser objeto de ajustes, precisamente en virtud de normas fiscales belgas aplicables como el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92.

30. En tercer lugar, aunque, en el presente asunto, se trata de reducciones de cargas fiscales concedidas por el Servicio de Decisiones Anticipadas, ciertamente con arreglo a una práctica administrativa, pero únicamente tras una solicitud presentada por el beneficiario, no puede sostenerse que los beneficios exentos fueran, básicamente, beneficios exentos en Bélgica. En efecto, de no haber existido una solicitud a este respecto, dichos beneficios habrían tributado en Bélgica. Por lo tanto, el Reino de Bélgica no puede sostener que esos beneficios no sean de su competencia fiscal.

31. En cuarto lugar, contrariamente a lo que sostiene Irlanda, procede señalar que la razón por la que la Comisión consideró que, en el presente asunto, se trataba de fondos estatales se basa precisamente en el hecho de que, en virtud del sistema común de imposición del beneficio de las sociedades en Bélgica, del que forma parte el artículo 185, apartado 1, del CIR 92, el importe total de los beneficios registrados por las empresas residentes, en principio, tributa en Bélgica. Así pues, teniendo en cuenta la elección efectuada por el legislador belga en el ejercicio de la competencia fiscal del Reino de Bélgica, la Comisión pudo concluir que, siempre que los beneficios extraordinarios no hubieran tributado, a pesar de ser, en principio, beneficios imponible, tal exoneración del impuesto conllevaba una pérdida de recursos que pertenecían a dicho Estado.

32. Habida cuenta de lo anterior, procede desestimar las alegaciones del Reino de Bélgica, apoyado por Irlanda, que se oponen a la conclusión de la Comisión relativa a la financiación del régimen controvertido mediante fondos estatales.

2. Sobre la existencia de una ventaja selectiva concedida por el régimen controvertido

33. El Reino de Bélgica se opone a las aseveraciones realizadas por la Comisión sobre la existencia de una ventaja concedida por el régimen controvertido, así como sobre el carácter selectivo de este. Más concretamente, por lo que respecta a la selectividad, el Reino de Bélgica, basándose en la jurisprudencia relativa al análisis para calificar una medida fiscal como «selectiva», rebate la identificación por la Comisión del sistema de referencia, a saber, el régimen fiscal común o «normal» aplicable, su apreciación de que el régimen controvertido supone una excepción a dicho sistema de referencia y el rechazo por parte de la Comisión de la justificación del régimen que había presentado, basada en la naturaleza y la economía general del sistema fiscal belga.

34. En el presente asunto, procede examinar, antes de nada, las alegaciones del Reino de Bélgica que cuestionan la identificación del sistema de referencia en relación con el cual debe analizarse si existe o no una ventaja, así como el eventual carácter selectivo de esta. A continuación, se abordarán las alegaciones del Reino de Bélgica que se oponen a las apreciaciones de la Comisión relativas tanto a la existencia de una ventaja como al carácter selectivo de dicha ventaja debido tanto a la existencia de una excepción al sistema de referencia como a la falta de una justificación basada en la naturaleza y la economía general del sistema fiscal belga.

a) Sobre la identificación del sistema de referencia

35. El Reino de Bélgica considera, en esencia, que la Comisión erró al identificar el sistema de referencia porque no tuvo en cuenta el hecho de que dicho sistema también incluía el régimen de los beneficios extraordinarios. Además, el Reino de Bélgica sostiene que la Comisión incurrió en error de Derecho al invocar el artículo 24 del CIR 92, relativo a la renta imponible de las personas físicas, que, por lo que se refiere a la determinación de los beneficios imponible, no es íntegramente aplicable a las empresas pertenecientes a un grupo internacional.

36. Irlanda sostiene que la Comisión no tuvo en cuenta las normas aplicables en Bélgica, pese a que el sistema de referencia no puede ser ajeno al sistema fiscal nacional y que cada Estado define soberanamente la base imponible en su sistema. Por lo tanto, a su juicio, el destino atribuido a los beneficios derivados de una operación realizada en otros sistemas fiscales carece de pertinencia.

37. Es oportuno recordar que la determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de medidas fiscales, ya que la existencia de una ventaja económica, a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, solo puede acreditarse en relación con una imposición considerada «normal». Así pues, la determinación del conjunto de las empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable depende de la definición previa del régimen jurídico a la vista de cuyo objetivo deba examinarse, en su caso, la comparabilidad de la situación fáctica y jurídica respectiva de las empresas favorecidas por la medida controvertida y de aquellas que no lo están (véase la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartado 69 y jurisprudencia citada).

38. En este contexto, ya se ha declarado que la determinación del marco de referencia, que debe llevarse a cabo tras un debate contradictorio con el Estado miembro de que se trate, ha de ser el resultado de un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud del Derecho nacional de ese Estado (véase la sentencia de 6 de octubre de 2021, World Duty Free Group y España/Comisión, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 62 y jurisprudencia citada).

39. Además, de reiterada jurisprudencia se desprende que, si bien es cierto que los Estados miembros deben abstenerse de adoptar cualquier medida fiscal que pueda constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior, no es menos cierto que, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro del que se trate el que determina, mediante el ejercicio de sus propias competencias en materia de fiscalidad directa y en observancia de su autonomía fiscal, las características constitutivas del impuesto, que definen, en principio, el sistema de referencia o régimen tributario «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad. Así sucede, en particular, con la determinación de su base imponible y de su hecho imponible (véase la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartados 65 y 73 y jurisprudencia citada).

40. De ello se deduce que, para identificar el sistema de referencia en materia de fiscalidad directa, solo debe tomarse en consideración el Derecho nacional aplicable en el Estado miembro de que se trate, ya que esa identificación es, a su vez, un requisito previo indispensable para apreciar no solo la existencia de una ventaja, sino también si esta reviste carácter selectivo.

41. Por otra parte, para determinar si una medida fiscal ha redundado en una ventaja selectiva para una empresa, incumbe a la Comisión proceder a una comparación con el régimen impositivo normalmente aplicable en el Estado miembro de que se trate, tras un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud del Derecho nacional de ese Estado. Por lo tanto, no pueden tenerse en cuenta, ni al examinar la existencia de una ventaja fiscal selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, ni para establecer la carga fiscal que debe normalmente recaer sobre una empresa, parámetros y normas ajenos al sistema fiscal nacional en cuestión, a menos que este se refiera expresamente a ellos (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-885/19 P y C-898/19 P, EU:C:2022:859, apartados 92 y 96).

42. En el presente asunto, en los considerandos 121 a 129 de la Decisión impugnada, la Comisión expuso su posición sobre el sistema de referencia.

43. Así, en los considerandos 121 y 122 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que el sistema de referencia era el sistema de Derecho común de imposición de los beneficios de las empresas previsto por el régimen del impuesto sobre la renta de las sociedades belga, cuyo objetivo es la imposición de los beneficios de todas las empresas sujetas al impuesto en Bélgica. La Comisión señaló que el sistema del impuesto de sociedades belga se aplica a las empresas residentes en Bélgica, así como a las sucursales belgas de empresas no residentes. En virtud del artículo 185, apartado 1, del CIR 92, las empresas residentes en Bélgica están obligadas a pagar el impuesto de sociedades sobre el importe total de los beneficios que realicen, salvo que sea de aplicación un convenio en materia de doble imposición. Además, en virtud de los artículos 227 y 229 del CIR 92, las empresas no residentes solo están sujetas el impuesto de sociedades para determinados tipos de ingresos de origen belga. Por otro lado, la Comisión señaló que, en ambos casos, el impuesto de sociedades belga se adeuda sobre el beneficio total, que se determina con arreglo a las normas relativas al cálculo de los beneficios tal como se definen en el artículo 24 del

CIR 92. En virtud del artículo 185, apartado 1, del CIR 92, en relación con los artículos 1, 24, 183, 227 y 229 del CIR 92, el beneficio total corresponde a los ingresos de las empresas, minorados en los gastos deducibles, que por lo general se registran en la contabilidad, de forma que el beneficio realmente registrado constituye el punto de partida para calcular el beneficio total imponible, sin perjuicio de la aplicación en una segunda fase de los ajustes al alza y a la baja previstos por el impuesto de sociedades belga.

44. En los considerandos 123 a 128 de la Decisión impugnada, la Comisión explicó que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios aplicado por las autoridades fiscales belgas no formaba parte integrante del sistema de referencia.

45. Más concretamente, en el considerando 125 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que ninguna disposición del CIR 92 prescribía dicha exención. En su opinión, el artículo 185, apartado 2, letra a), del CIR 92 permitía a la administración fiscal belga efectuar un ajuste unilateral primario de los beneficios de una empresa cuando las operaciones o los acuerdos con empresas asociadas no se realizasen en condiciones de plena competencia. En cambio, el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 preveía la posibilidad de efectuar ajustes a la baja de los beneficios de una sociedad, generados por una operación o un acuerdo intragrupo, con la condición adicional de que el beneficio objeto de ajuste se hubiera recogido en el beneficio de la contraparte extranjera en dicha operación o acuerdo.

46. Además, en el considerando 126 de la Decisión impugnada, la Comisión recordó que el sistema del impuesto de sociedades belga tenía por objeto gravar a las empresas sujetas al impuesto sobre la base de sus beneficios reales, con independencia de su forma jurídica, tamaño o pertenencia o no a un grupo multinacional de empresas.

47. Por otro lado, en el considerando 127 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que, a efectos del cálculo de los beneficios imponibles, las empresas integradas en un grupo multinacional estaban obligadas a fijar los precios que iban a aplicar a las operaciones intragrupo en lugar de utilizar precios directamente dictados por el mercado, razón por la cual la legislación fiscal belga establecía disposiciones particulares aplicables a los grupos, que por lo general tenían por objeto establecer unas condiciones de igualdad entre las empresas no integradas y las entidades económicas estructuradas en forma de grupos.

48. En el considerando 129 de la Decisión impugnada, la Comisión concluyó que el sistema de referencia que debía tomarse en consideración era el sistema del impuesto de sociedades belga, cuyo objetivo era imponer del mismo modo los beneficios de todas las empresas residentes o activas mediante un establecimiento permanente en Bélgica. Este sistema incluía los ajustes aplicables, de conformidad con el sistema del impuesto de sociedades belga, que determinaban el beneficio imponible de la empresa a efectos de la recaudación del impuesto de sociedades en Bélgica.

49. Antes de nada, procede señalar que las partes están de acuerdo en partir de la premisa de que el sistema de Derecho común del impuesto sobre la renta de las sociedades belga constituye el sistema de referencia.

50. Sin embargo, el Reino de Bélgica niega el alcance del sistema de Derecho común considerado por la Comisión, en cuanto a la determinación de los beneficios imponibles, a la pertinencia del artículo 24 del CIR 92, a la posibilidad de efectuar ajustes sobre los beneficios registrados por las empresas sujetas al impuesto y en cuanto a la cuestión de si dicho sistema incluye o no el régimen de exención de los beneficios extraordinarios aplicado por las autoridades fiscales belgas.

1) Sobre la consideración del Derecho nacional

51. Con carácter preliminar, procede señalar que, para determinar cuál es el régimen fiscal común o «normal» aplicable en Bélgica, la Comisión se basó en las disposiciones legales aplicables, a saber, en particular, el CIR 92, como se desprende de los apartados 42 a 48 de la presente sentencia. En efecto, sobre la base de la información facilitada por el Reino de Bélgica en el marco del procedimiento administrativo, la Comisión describió el marco legislativo aplicable y presentó, en particular en los considerandos 23 a 28 de la Decisión impugnada, el sistema del impuesto de sociedades belga, tal como viene establecido por el CIR 92. Más concretamente, como se ha señalado en el apartado 43 de la presente sentencia, la Comisión se refirió expresamente a los artículos 1, 24, 183 y 185 del CIR 92.

52. De ello se desprende que, contrariamente a lo que sostiene Irlanda, a efectos de la identificación del sistema de referencia, la Comisión se basó en las normas aplicables en Bélgica en materia fiscal.

2) Sobre la determinación de los beneficios imponible de las empresas y la pertinencia del artículo 24 del CIR 92

53. Por lo que respecta a las alegaciones del Reino de Bélgica por las que se opone a las apreciaciones de la Comisión relativas a la determinación de los beneficios imponible de las empresas en Bélgica y a la pertinencia del artículo 24 del CIR 92, procede recordar que, en el considerando 122 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que el beneficio total se determinaba con arreglo a las normas sobre los beneficios enunciadas en las disposiciones relativas al cálculo de los beneficios imponible, tal como se definen en el artículo 24 del CIR 92.

54. El artículo 24 del CIR 92 establece que las rentas imponible de las empresas industriales, comerciales y agrícolas engloban todos los ingresos derivados de actividades empresariales, como los beneficios procedentes de «todas las operaciones realizadas por los establecimientos de dichas empresas o por mediación de estos» y de «cualquier incremento de valor de los elementos del activo [...] y cualquier disminución de valor de los elementos del pasivo [...] cuando estas plusvalías o minusvalías se hayan realizado o expresado en la contabilidad o las cuentas anuales».

55. De ello se desprende que los beneficios imponible, a efectos de la aplicación del CIR 92, están constituidos, en principio, por todos los beneficios registrados por las empresas sujetas al impuesto en Bélgica, en la medida en que constituyen el punto de partida del cálculo de dicho impuesto.

56. Es cierto que el artículo 24 del CIR 92 forma parte del título II de dicho código, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, dentro de su capítulo II, relativo a la base imponible, y, más concretamente, se integra en la sección IV, subsección I, de dicho capítulo, relativa a los ingresos imponible. No obstante, en virtud del artículo 183 del CIR 92, relativo a la base imponible del impuesto de sociedades, «las rentas sujetas al impuesto de sociedades o exentas de dicho impuesto son, en cuanto a su naturaleza, las mismas que las previstas a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas[,] su importe [se] determina con arreglo a las normas aplicables a los beneficios». Esta disposición no introduce ninguna distinción respecto de las sociedades pertenecientes a grupos multinacionales de empresas.

57. Por consiguiente, el CIR 92 remite, en lo que atañe al impuesto sobre la renta de las sociedades, en particular a efectos de la determinación de la base imponible, a las disposiciones previstas para el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

58. En estas circunstancias, procede desestimar las alegaciones del Reino de Bélgica por las que se opone a la invocación por parte de la Comisión del artículo 24 del CIR 92 para determinar los beneficios imponible de las empresas en Bélgica en el marco de su examen de la tributación normal de las empresas en Bélgica.

3) Sobre la posibilidad de efectuar ajustes en los beneficios registrados por las empresas sujetas al impuesto

59. El Reino de Bélgica reprocha a la Comisión no haber tenido en cuenta que los beneficios registrados solo constituían el punto de partida para el cálculo de los beneficios imponible.

60. A este respecto, procede señalar que de las precisiones aportadas por la Comisión en el considerando 123 de la Decisión impugnada se desprende que la base que tomó en consideración para el cálculo del beneficio imponible estaba constituida por el beneficio total registrado de la entidad en cuestión, sobre el que se efectuaban los ajustes, a la baja y al alza, previstos por el sistema del impuesto de sociedades belga.

61. Más concretamente, la Comisión señaló, en el considerando 125 de la Decisión impugnada, que los ajustes al alza y a la baja previstos en el artículo 185, apartado 2, letras a) y b), del CIR 92, constituían disposiciones fiscales específicas aplicables a situaciones en las que las condiciones establecidas para una operación o un acuerdo se apartaban de las que se habrían acordado entre empresas independientes.

62. Por lo tanto, contrariamente a lo que sostiene el Reino de Bélgica, la Comisión tuvo en cuenta el hecho de que, en el régimen fiscal aplicable en Bélgica, concretamente en lo que se refiere a la base imponible del impuesto de sociedades, existía la posibilidad de efectuar ajustes al alza y a la baja sobre los beneficios registrados. Por estas mismas razones, no pueden prosperar las imputaciones del Reino de Bélgica basadas en la supuesta inobservancia por parte de la Comisión de la existencia, en el régimen fiscal belga, de una diferencia entre el beneficio contable y el beneficio imponible.

4) *Sobre la exclusión del régimen de los beneficios extraordinarios del sistema de referencia*

63. El Reino de Bélgica alega que la Comisión erró al excluir del sistema de referencia el régimen de los beneficios extraordinarios.

64. En primer lugar, es preciso subrayar que la Comisión no excluyó el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 del sistema de referencia, sino que consideró que el régimen de los beneficios extraordinarios aplicado por las autoridades fiscales belgas no estaba previsto en dicha disposición y que, por lo tanto, no formaba parte del sistema de referencia. De este modo, contrariamente a lo que sostiene el Reino de Bélgica, no existe contradicción entre la conclusión de que existía un régimen de ayudas basado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 y la constatación de que el régimen de los beneficios extraordinarios no forma parte del sistema de referencia.

65. En segundo lugar, para determinar si la Comisión concluyó correctamente que el régimen de los beneficios extraordinarios no estaba previsto en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, es preciso examinar, por un lado, el alcance de esta disposición y, por otro lado, el régimen de los beneficios extraordinarios tal como lo aplican las autoridades fiscales belgas.

i) Alcance del artículo 185, apartado 2, del CIR 92

66. Procede señalar que la Comisión basó su análisis del artículo 185, apartado 2, del CIR 92 en el tenor de la disposición y de los textos que la acompañaban cuando entró en vigor. En efecto, en los considerandos 29 a 38 de la Decisión impugnada, la Comisión describió de manera detallada, en primer término, el texto del artículo 185, apartado 2, del CIR 92, introducido por la loi du 21 juin 2004, modifiant le CIR 92 et la loi du 24 décembre 2002 (Ley de 21 de junio de 2004, por la que se modifican el CIR 92 y la Ley de 24 de diciembre de 2002) (*Moniteur belge* de 9 de julio de 2004, p. 54623; en lo sucesivo, «Ley de 21 de junio de 2004»); en segundo término, la exposición de motivos que figura en el proyecto de dicha ley, presentado el 30 de abril de 2004 por el Gobierno del Reino de Bélgica a la Chambre des représentants de Belgique (Cámara de Representantes de Bélgica) (en lo sucesivo, «exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004»), y, en tercer término, la circulaire du 4 juillet 2006 concernant l'article 185, paragraphe 2, du CIR 92 (Circular de 4 de julio de 2006 relativa al artículo 185, apartado 2, del CIR 92) (en lo sucesivo, «Circular Administrativa de 4 de julio de 2006»).

67. El propio Reino de Bélgica, en las alegaciones formuladas en el marco del presente recurso, se apoyó en estos textos, que han sido incorporados a los autos del asunto.

68. Antes de nada, en su versión aplicable al presente asunto, el artículo 185, apartado 2, del CIR 92, al que hace referencia el considerando 29 de la Decisión impugnada, tiene el siguiente tenor:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo, para dos empresas que formen parte de un grupo multinacional de empresas asociadas y en lo concerniente a sus relaciones transfronterizas recíprocas:

[...]

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 acordadas entre dos empresas independientes, los beneficios de la primera empresa se ajustarán en consecuencia.

El párrafo primero se aplica mediante decisión anticipada, sin perjuicio de la aplicación de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436) [Convenio relativo a la Supresión de la Doble Imposición en Caso de Correcciones de los Beneficios de las Empresas Asociadas (90/436)], de 23 de julio de 1990, y de los convenios internacionales para evitar la doble imposición.»

69. A continuación, la exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004, a la que hace referencia el considerando 34 de la Decisión impugnada, indica que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 establece un ajuste correlativo adecuado para evitar o suprimir una (posible) doble imposición y que solo debe efectuarse un ajuste correlativo si la Administración tributaria o el Servicio de Decisiones Anticipadas considera que el ajuste primario está justificado en cuanto a su principio y en cuanto a su importe.

70. Por otro lado, la exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004 señala que la mencionada disposición no se aplica si el beneficio realizado en el Estado de la empresa asociada se incrementa de tal manera

que supera al que se obtendría de haberse aplicado el principio de plena competencia, ya que las autoridades fiscales belgas no están obligadas a aceptar las consecuencias de un ajuste arbitrario o unilateral en ese otro Estado.

71. Por último, la Circular Administrativa de 4 de julio de 2006, a la que hace referencia el considerando 38 de la Decisión impugnada, reitera la aseveración de que tal ajuste a la baja no se aplica cuando el ajuste al alza primario efectuado por otra jurisdicción es excesivo. Por otro lado, dicha Circular reproduce en gran medida el texto de la exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004, en la medida en que recuerda que el ajuste a la baja correlativo encuentra su sentido en el principio de plena competencia, que tiene como objetivo evitar o suprimir una (posible) doble imposición y que debe efectuarse de manera adecuada, esto es, que las autoridades fiscales belgas solo pueden proceder a ese ajuste si está justificado tanto en su principio como en su importe.

72. Por lo tanto, del tenor del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 se desprende que el ajuste a la baja está previsto en el marco de las relaciones transfronterizas de dos empresas asociadas y que debe ser correlativo, en el sentido de que solo es aplicable cuando los beneficios objeto del ajuste se hayan recogido también en los beneficios de la otra empresa y los beneficios así incluidos sean beneficios que habrían sido realizados por esa otra empresa si las condiciones convenidas entre ambas hubieran sido las acordadas entre dos empresas independientes.

73. A este respecto, cabe recordar que el propio Reino de Bélgica afirmó, en el apartado 95 de la demanda, que el artículo 185, apartado 2, del CIR 92 tenía por objeto determinar los beneficios de la entidad belga imponibles en Bélgica y los que no son de su competencia, en función de la distribución de esos beneficios entre la entidad belga y las empresas asociadas afectadas por las relaciones intragrupo transfronterizas en cuestión.

74. Esta aseveración se ve confirmada tanto por la exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004 como por la Circular Administrativa de 4 de julio de 2006, que subrayan que el ajuste correlativo debe ser adecuado en su principio y en su importe, y que tal ajuste no se efectúa si los beneficios realizados en otro Estado se incrementan de tal manera que superan los que se habrían obtenido de haberse aplicado el principio de plena competencia. Estos textos indican que el ajuste a la baja previsto en el artículo 185, apartado 2, letra b) del CIR 92 requiere una correlación entre los beneficios ajustados a la baja en Bélgica y los beneficios recogidos en otra empresa del grupo establecida en otro Estado.

ii) Régimen de los beneficios extraordinarios

75. La Comisión describe el régimen de los beneficios extraordinarios, tal como lo aplican las autoridades fiscales belgas, en los considerandos 13 a 22 de la Decisión impugnada. Además, en los considerandos 39 a 42 de la Decisión impugnada, la Comisión tuvo en cuenta las respuestas del ministro de Finanzas (Ministro de Hacienda belga) a las preguntas parlamentarias sobre la aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, de 13 de abril de 2005, de 11 de abril de 2007 y de 6 de enero de 2015. Estas respuestas explican la práctica administrativa de las autoridades fiscales belgas en relación con los beneficios extraordinarios.

76. De dichas respuestas se desprende que, en el marco del régimen de los beneficios extraordinarios aplicado por las autoridades fiscales belgas, el ajuste a la baja de los beneficios que permite deducir de la base imponible esos beneficios extraordinarios no estaba supeditado a que los beneficios exentos se hubieran recogido en los beneficios de otra empresa y que fueran beneficios que habrían sido realizados por esa otra empresa si las condiciones convenidas entre ambas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes. El Reino de Bélgica confirmó en la vista este aspecto del régimen controvertido.

77. Por otro lado, de las explicaciones aportadas por el Reino de Bélgica, tal como se recogen, en particular, en los considerandos 15 a 20 de la Decisión impugnada, se desprende que la exención aplicada por las autoridades fiscales belgas, en virtud del régimen controvertido, se basaba en un porcentaje de exención, calculado sobre la base de un beneficio medio hipotético para la entidad belga, obtenido a partir de un indicador del nivel de beneficio resultante de una comparación con los beneficios de las empresas autónomas comparables y fijado como un valor situado en el rango intercuartil de dicho nivel de beneficio elegido para un conjunto de empresas autónomas comparables. Este porcentaje de exención se aplicó durante varios años, a saber, durante el período de vigencia de la Decisión anticipada. De esta manera, la imposición de las entidades belgas resultante no tomaba como punto de partida la totalidad de los beneficios realmente registrados, en el sentido de los artículos 1, 24, 183 y 185, apartado 1, del CIR 92, a los que se habrían aplicado los ajustes legalmente previstos en el caso de los grupos de empresas, con arreglo al artículo 185, apartado 2, del CIR 92, sino más bien un beneficio hipotético, ignorando el beneficio total realizado por la entidad belga en cuestión y los ajustes legalmente previstos.

78. Por otro lado, el hecho de que el objetivo de esta disposición sea evitar una posible doble imposición, como ha subrayado el Reino de Bélgica, no exime del requisito expresamente establecido de que los beneficios objeto de ajuste deben también haberse recogido en los beneficios de otra empresa y que esos beneficios sean beneficios que habrían sido realizados por esa otra empresa si las condiciones convenidas entre ambas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes. En efecto, es precisamente cuando los beneficios de una entidad belga se incluyen también en los beneficios de otra empresa, establecida en otro Estado, cuando existe la posibilidad de una doble imposición.

iii) Conclusión sobre la exclusión del régimen de los beneficios extraordinarios del sistema de referencia

79. De lo anterior se desprende que, pese que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 exige, a efectos de un ajuste a la baja, que los beneficios objeto de ajuste se hayan recogido también en los beneficios de otra empresa y sean beneficios que habrían sido realizados por esa otra empresa si las condiciones convenidas entre ambas hubieran sido las acordadas entre dos empresas independientes, las autoridades belgas aplicaban el régimen de los beneficios extraordinarios sin tener en cuenta dichos requisitos.

80. De ello se deduce que, contrariamente a lo que sostiene el Reino de Bélgica, la Comisión consideró acertadamente que la exención de los beneficios extraordinarios aplicada por las autoridades fiscales belgas en el marco del régimen controvertido no formaba parte del sistema de referencia.

81. En estas circunstancias, procede desestimar todas las alegaciones del Reino de Bélgica por las que se opone a la identificación del sistema de referencia efectuada por la Comisión en la Decisión impugnada.

b) Sobre la existencia de una ventaja derivada del régimen controvertido

82. El Reino de Bélgica reprocha, en esencia, a la Comisión no haber examinado de manera diferenciada si el sistema de los beneficios extraordinarios implicaba la concesión de una ventaja económica a los beneficiarios. Además, el Reino de Bélgica reprocha a la Comisión no haber examinado ni identificado cuál era la ventaja fiscal que obtuvieron las entidades belgas pertenecientes a un grupo internacional frente a las demás empresas autónomas competidoras.

1) Sobre la identificación de la ventaja concedida por el régimen controvertido

83. Con carácter previo, como se ha señalado en los apartados 45 a 47 de la presente sentencia, procede recordar que, en el considerando 125 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que la exención de los beneficios extraordinarios aplicada por las autoridades fiscales belgas no estaba prevista en el sistema del impuesto de sociedades belga. Además, en el considerando 126 de la Decisión impugnada, la Comisión puso de relieve que dicha exención se calculaba ignorando los beneficios totales realmente registrados por la entidad belga y los ajustes legalmente previstos. En el considerando 127 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que, aunque el sistema belga había previsto disposiciones particulares aplicables a los grupos, estas tenían más bien por objetivo establecer unas condiciones de igualdad entre las entidades integradas en grupos multinacionales y las entidades autónomas.

84. En este contexto, en el considerando 133 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que, en virtud del sistema del impuesto de sociedades belga, las entidades de empresas residentes o activas a través de un establecimiento permanente en Bélgica estaban sujetas al impuesto sobre la base de los beneficios realmente registrados, y no sobre la base de un beneficio hipotético, razón por la cual la exención de los beneficios extraordinarios confería una ventaja a las entidades belgas de un grupo beneficiario del régimen controvertido.

85. En el considerando 135 de la Decisión impugnada, la Comisión recordó la jurisprudencia según la cual se puede conferir una ventaja económica reduciendo la carga fiscal de una empresa, en particular, reduciendo la base imponible o el importe del impuesto adeudado. Por consiguiente, consideró que, en este caso, el régimen controvertido permitía a las empresas beneficiarias de decisiones anticipadas reducir el impuesto adeudado deduciendo de su beneficio realmente registrado el denominado «beneficio extraordinario». Este último se calculaba estimando el beneficio medio hipotético de empresas autónomas comparables, de modo que la diferencia entre el beneficio realmente registrado y ese beneficio medio hipotético se traducía en un porcentaje de exención en el que se basaba el cálculo de la base imponible acordada para los cinco años durante los cuales era aplicable la decisión anticipada. En la medida en que esta base imponible, así calculada en virtud de las decisiones anticipadas concedidas con arreglo al régimen controvertido, era inferior a la base imponible que hubiera resultado de no haberse adoptado dichas decisiones anticipadas, se originaba una ventaja.

86. En estas circunstancias, procede señalar que la Decisión impugnada expone los elementos que la Comisión tomó en consideración para apreciar la existencia de una ventaja. En efecto, los considerandos que se han señalado, en particular, en los apartados 83 a 85 de la presente sentencia permiten comprender que la ventaja detectada por la Comisión consistía en la exención de los beneficios extraordinarios de las empresas beneficiarias y en la imposición de los beneficios de estas calculados a partir de un beneficio medio hipotético, prescindiendo del beneficio total realizado por esas empresas y de los ajustes legalmente previstos, en virtud de decisiones anticipadas con arreglo al régimen controvertido. Según la Comisión, tal imposición representaba una reducción de la carga fiscal soportada por los beneficiarios del régimen, respecto de la carga que habría resultado de una tributación normal en virtud del sistema del impuesto de sociedades belga, que habría tenido en cuenta la totalidad de los beneficios realmente registrados, tras la aplicación de los ajustes legalmente previstos.

2) Sobre el análisis conjunto por parte de la Comisión del criterio de la ventaja y del criterio de la selectividad

87. De entrada, es preciso recordar que la selectividad y la ventaja constituyen dos criterios diferentes. Por lo que se refiere a la ventaja, la Comisión debe demostrar que la medida mejora la situación económica del beneficiario (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, EU:C:1974:71, apartado 33). En cambio, por lo que se refiere a la selectividad, la Comisión debe demostrar que la ventaja no beneficia a otras empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la del beneficiario a la luz del objetivo del sistema de referencia (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49).

88. A este respecto, según la jurisprudencia, la exigencia de selectividad que se deriva del artículo 107 TFUE, apartado 1, debe diferenciarse claramente de la detección concomitante de una ventaja económica en tanto que, cuando la Comisión detecta la existencia de una ventaja, en un sentido amplio, que se deriva directa o indirectamente de una medida determinada, debe acreditar, además, que dicha ventaja beneficia específicamente a una o a varias empresas (sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, apartado 59).

89. No obstante, procede señalar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que estos dos criterios pueden examinarse conjuntamente como una «tercera condición» prevista en el artículo 107 TFUE, apartado 1, relativo a la existencia de una «ventaja selectiva» (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de junio de 2016, Bélgica/Comisión, C-270/15 P, EU:C:2016:489, apartado 32).

90. En la Decisión impugnada, el razonamiento de la Comisión relativo a la ventaja figura en el marco del análisis de la existencia de una ventaja selectiva, a saber, el punto 6.3, titulado «Existencia de una ventaja selectiva». En este contexto, como se acaba de señalar en los apartados 83 a 85 de la presente sentencia, la Comisión examinó efectivamente el criterio de la ventaja. A continuación, el análisis propiamente dicho de la selectividad de esta ventaja se encuentra en los considerandos 136 a 141 de la Decisión impugnada, dentro del punto 6.3.2.1, en lo que se refiere al razonamiento sobre la selectividad, expuesto con carácter principal por la Comisión, basado en la existencia de una excepción al sistema común del impuesto de sociedades belga. Por otro lado, la selectividad también se analiza en los considerandos 152 a 170 de la Decisión impugnada, dentro del punto 6.3.2.2, en lo que se refiere al razonamiento sobre la selectividad, formulado con carácter subsidiario por la Comisión, basado en la existencia de una excepción al principio de plena competencia.

91. Por lo tanto, el hecho de que, desde un punto de vista formal, el análisis de la ventaja se haya insertado en una sección que engloba también el examen de la selectividad no implica que no exista un examen a fondo de ambos conceptos, puesto que efectivamente se analiza si existe una ventaja, por un lado, y si esta tiene carácter selectivo, por otro (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de septiembre de 2019, Países Bajos y otros/Comisión, T-760/15 y T-636/16, EU:T:2019:669, apartado 129).

3) Sobre la existencia de una ventaja que favorece a los beneficiarios del régimen controvertido

92. Cabe recordar que, según una jurisprudencia reiterada, se consideran ayudas de Estado las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado (véase la sentencia de 2 de septiembre de 2010, Comisión/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, apartado 40 y jurisprudencia citada; sentencia de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, apartado 21).

93. En el caso de las medidas fiscales, la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal» (sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 56). Por consiguiente, tales medidas conferirán una ventaja económica a sus beneficiarios siempre que alivien las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, tengan la misma naturaleza y surtan efectos idénticos (sentencia de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, apartado 22).

94. En consecuencia, para determinar si existe una ventaja fiscal, se debe comparar la situación del beneficiario resultante de la aplicación de la medida en cuestión con la de este en ausencia de dicha medida y en aplicación de las normas fiscales ordinarias (véase la sentencia de 24 de septiembre de 2019, Países Bajos y otros/Comisión, T-760/15 y T-636/16, EU:T:2019:669, apartado 147 y jurisprudencia citada).

95. Por otro lado, en el caso de un régimen de ayudas, la Comisión debe únicamente demostrar que el régimen fiscal en cuestión puede favorecer a sus beneficiarios, comprobando que dicho régimen, considerado globalmente y habida cuenta de sus características propias, puede dar lugar, en el momento de su adopción, a una tributación menor que la resultante de la aplicación del régimen tributario general (véase la sentencia de 2 de febrero de 2023, España y otros/Comisión, C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P, EU:C:2023:60, apartado 63 y jurisprudencia citada).

96. En el presente asunto, como se ha indicado en los apartados 83 a 86 de la presente sentencia, la Comisión señaló, en los considerandos 125 a 127 y 133 a 135 de la Decisión impugnada, que a raíz de las decisiones anticipadas adoptadas en virtud del régimen controvertido, las entidades belgas que formaban parte de un grupo multinacional y que lo habían solicitado pudieron reducir el impuesto adeudado en Bélgica deduciendo de su base imponible un porcentaje de sus beneficios, en concepto de los denominados «beneficios extraordinarios», y ello para los cinco años de vigencia de dichas decisiones anticipadas.

97. En primer término, es pacífico que el régimen controvertido se concibió como un sistema que consistía en la exoneración de una parte de los beneficios registrados por las entidades belgas que formaban parte de un grupo multinacional. Consta igualmente que, en virtud del artículo 2 de la Ley de 21 de junio de 2004, solo mediante una decisión anticipada adoptada por el Servicio de Decisiones Anticipadas a raíz de una solicitud presentada por las entidades belgas interesadas podía calificarse de extraordinaria una parte de los beneficios de esas entidades, con arreglo al artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, y podía aplicarse el porcentaje de exención en cuestión a la base imponible de esas entidades, de modo que solo tributase una parte de dicha base imponible.

98. A continuación, procede recordar que del artículo 185, apartado 1, del CIR 92 resulta que las empresas residentes en Bélgica tributan por el importe total de sus beneficios. Además, del artículo 24 del CIR 92, tal como se ha examinado en el apartado 54 de la presente sentencia, se desprende que los beneficios imposables de las empresas son, en principio, todos los beneficios que se hayan realizado o registrado en la contabilidad.

99. Por último, como se ha indicado en los apartados 66 a 74 de la presente sentencia, del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 se desprende que puede efectuarse un ajuste a la baja de la base imponible cuando los beneficios de la empresa de que se trate se hayan recogido también en los beneficios de otra empresa del mismo grupo y estos sean beneficios que habrían sido realizados por esa otra empresa si las condiciones convenidas entre ambas hubieran sido las acordadas entre dos empresas independientes.

100. Por consiguiente, de conformidad con las normas fiscales ordinarias de Bélgica, las entidades belgas tributaban por todos sus beneficios realizados, tal como consten en su contabilidad, efectuando, en su caso, ajustes como el previsto en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92. Pues bien, dado que el régimen controvertido consistía en una exoneración de los denominados «beneficios extraordinarios» que, como se ha señalado en el apartado 80 de la presente sentencia, no estaba prevista en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, dicho régimen podía dar lugar a una reducción del impuesto que, de otro modo, las entidades que solicitaron dichas decisiones habrían tenido que pagar aplicando las normas del impuesto de sociedades belga.

101. En estas circunstancias, no puede reprocharse a la Comisión haber concluido que el régimen fiscal controvertido podía favorecer a sus beneficiarios, en la medida en que dicho régimen, considerado en su conjunto y habida cuenta de sus características propias, podía dar lugar a una imposición menor que la resultante de aplicar las normas ordinarias del impuesto de sociedades belga.

102. Ninguna de las demás alegaciones del Reino de Bélgica y de Irlanda puede desvirtuar esta apreciación.

103. En primer lugar, por lo que respecta a la alegación del Reino de Bélgica basada en que la Comisión no identificó la ventaja fiscal supuestamente obtenida por las entidades belgas pertenecientes a un grupo internacional frente a las otras empresas autónomas competidoras, procede recordar, como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 94 de la presente sentencia, que el concepto de «ventaja económica» implica comparar la situación del beneficiario resultante de la aplicación de la medida en cuestión con la situación de este en ausencia de dicha medida y con arreglo a las normas fiscales ordinarias. Así, en la fase de análisis de la ventaja, la Comisión no estaba obligada a comparar la posición de los beneficiarios de las decisiones anticipadas con la de las empresas autónomas. Por otro lado, contrariamente a lo que alega el Reino de Bélgica, en el marco del examen de la existencia de una ventaja concedida por un régimen de ayudas, la Comisión no estaba obligada a efectuar un análisis de la situación individual de cada beneficiario ni a calcular la diferencia entre la carga fiscal soportada por las entidades belgas que habían obtenido una decisión anticipada y la que se les habría impuesto de no haber existido tales decisiones (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, EU:C:2011:368, apartado 63 y jurisprudencia citada).

104. En segundo lugar, por lo que respecta a la alegación que cuestiona la apreciación de la Comisión según la cual la ventaja se deriva de la diferencia entre los beneficios imposables, basados en el principio de plena competencia derivado del artículo 107 TFUE, aplicado por la Comisión, y los determinados con arreglo al principio de plena competencia tal como está establecido en la legislación belga, procede señalar que fue solamente en el marco del análisis de la selectividad del régimen controvertido donde la Comisión examinó, con carácter subsidiario, en qué medida dicho régimen suponía una excepción al principio de plena competencia. Por lo tanto, esta alegación carece de pertinencia para el examen de la apreciación de la Comisión sobre la existencia de una ventaja.

105. En tercer lugar, Irlanda sostiene que las decisiones anticipadas se limitan a aplicar el Derecho a los hechos de cada solicitud y, por tanto, no pueden colocar al contribuyente en una situación económica mejor que la que le habría correspondido. A este respecto, procede señalar que, ciertamente, en virtud del artículo 20 de la Ley de 24 de diciembre de 2002, el Servicio Público Federal de Hacienda belga se pronuncia mediante decisión anticipada sobre cualquier solicitud relativa a la aplicación de las leyes fiscales a una situación o a una operación concreta que aún no ha producido efectos en el ámbito tributario y que, en virtud del artículo 2 de la Ley de 21 de junio de 2004, el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 solo puede aplicarse mediante una decisión anticipada. Sin embargo, el régimen de los beneficios extraordinarios no estaba previsto en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 sino que fue la práctica lo que condujo al Servicio de Decisiones Anticipadas, apartándose de los requisitos establecidos en dicha disposición, a ejecutar el régimen controvertido. En este contexto, el Servicio de Decisiones Anticipadas validó, sobre la base de solicitudes de decisiones anticipadas, el cálculo de los beneficios extraordinarios propuesto en dichas solicitudes y determinó el porcentaje de exención que podían aplicar las entidades belgas en cuestión durante la vigencia de las decisiones anticipadas. Por consiguiente, no puede considerarse que las decisiones anticipadas a las que se refiere el régimen controvertido se limiten a aplicar el Derecho a los hechos consignados en cada solicitud.

106. En estas circunstancias, procede desestimar las alegaciones del Reino de Bélgica relativas al error manifiesto de apreciación en la constatación de la existencia de una ventaja derivada del régimen controvertido.

c) Sobre el carácter selectivo de la ventaja derivado de la existencia de una excepción al sistema de referencia que introduce diferenciaciones entre operadores que se encuentran en una situación comparable

107. El Reino de Bélgica alega, en esencia, que la Comisión incurrió en error de apreciación al concluir que el sistema de los beneficios extraordinarios concedía una ventaja selectiva a sus beneficiarios en la medida en que constituía una excepción al sistema de referencia, entendido como el sistema general del impuesto de sociedades belga.

108. Por un lado, el Reino de Bélgica sostiene que el régimen de los beneficios extraordinarios se basa en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, disposición que forma parte del sistema del impuesto de sociedades belga, y que, por tanto, no puede entenderse que dicho régimen constituya una excepción al sistema de referencia del que parte la Comisión.

109. Por otro lado, el Reino de Bélgica sostiene que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios no da lugar a una desigualdad de trato entre empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el sistema de referencia.

110. A este respecto, es preciso recordar la jurisprudencia según la cual, en el marco del examen de la selectividad de una medida fiscal, tras haber identificado y examinado, en un primer momento, el régimen fiscal

común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate, a saber, el sistema de referencia, debe, en un segundo momento, apreciar y determinar el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate demostrando que dicha medida supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (véase la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49 y jurisprudencia citada).

111. En la Decisión impugnada (punto 6.3.2.1), la Comisión consideró, con carácter principal, que el régimen belga de exención de los beneficios extraordinarios concedía una ventaja selectiva a sus beneficiarios puesto que establecía una excepción al sistema común del impuesto de sociedades belga, ya que este último establece que las empresas tributarán sobre la base de su beneficio total, a saber, su beneficio realmente registrado, y no sobre la base de un beneficio medio hipotético que prescindiera del beneficio total realizado por esas empresas y de los ajustes legalmente previstos.

112. Así pues, la Comisión concluyó, en el considerando 136 de la Decisión impugnada, que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, invocado por el Reino de Bélgica como fundamento del régimen controvertido, no tenía el sentido ni el efecto preconizado por dicho régimen y, por lo tanto, que dicho régimen constituía más bien una excepción a la norma general prevista por el Derecho fiscal belga, según la cual se grava el beneficio realmente registrado. Además, la Comisión señaló que dicho régimen no era accesible a todas las entidades que se encontraban en una situación fáctica y jurídica similar, habida cuenta del objetivo del sistema del impuesto de sociedades belga, a saber, gravar los beneficios de todas las empresas sujetas al impuesto en Bélgica.

113. Posteriormente, en los considerandos 137 a 141 de la Decisión impugnada, la Comisión expuso las razones por las que consideraba que el régimen controvertido introducía diferenciaciones entre operadores que se encontraban, desde el punto de vista del objetivo asignado al sistema fiscal belga, en una situación fáctica y jurídica comparable.

1) Sobre la existencia de una excepción al sistema de referencia

114. Antes de nada, procede recordar que lo que la Comisión consideró que no formaba parte del sistema de referencia y que, por tanto, suponía una excepción al mismo es el régimen de los beneficios extraordinarios, a saber, el ajuste a la baja efectuado por las autoridades fiscales belgas sobre una parte de los beneficios imponibles, denominados «extraordinarios».

115. Pues bien, como se ha señalado en los apartados 79 y 80 de la presente sentencia, a la luz del tenor del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, el ajuste a la baja de los beneficios imponibles está supeditado al requisito de que los beneficios objeto de deducción por una determinada empresa se hayan recogido también en los beneficios de otra empresa y que sean beneficios que habrían sido realizados por esa otra empresa si las condiciones convenidas entre ambas hubieran sido las acordadas entre dos empresas independientes. En cambio, el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 no prevé la práctica de las autoridades fiscales belgas consistente en efectuar un ajuste a la baja unilateral sin que sea necesario demostrar que los beneficios objeto de ajuste se han recogido en los beneficios de otra empresa y que son beneficios que habrían sido realizados por esa otra empresa si las operaciones en cuestión se hubieran efectuado entre empresas independientes.

116. En efecto, contrariamente a lo que sostiene el Reino de Bélgica y como confirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia de casación, aunque las decisiones fiscales anticipadas invocaban formalmente el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, el régimen de exención de los beneficios extraordinarios, calificado por la Comisión como régimen de ayudas de Estado, se basaba en la práctica administrativa reiterada de las autoridades fiscales belgas. Pues bien, como se acaba de señalar en el apartado 115 de la presente sentencia, esta práctica difería de lo establecido en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92.

117. Por lo tanto, la Comisión consideró acertadamente que la exención de los beneficios extraordinarios, tal como la aplicaron las autoridades fiscales belgas, constituía una excepción al sistema de referencia del que partía, a saber, el sistema de Derecho común del impuesto de sociedades belga, que incluía, en particular, el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, como se ha señalado en el apartado 64 de la presente sentencia.

2) Sobre la existencia de una diferenciación entre operadores económicos que se encuentran en una situación comparable debido a la excepción al sistema de referencia

118. Por lo que respecta a la afirmación de la Comisión de que el régimen controvertido introdujo una diferenciación entre los beneficiarios de las exenciones y los demás operadores que se encontraban en una situación comparable, procede señalar que la Comisión expuso, en los considerandos 138 a 140 de la Decisión impugnada, tres argumentos alternativos para fundamentar su conclusión, que procede examinar sucesivamente en aras de la exhaustividad.

i) Trato diferenciado a los beneficiarios integrados en un grupo multinacional de empresas

119. En el considerando 138 de la Decisión impugnada, la Comisión afirmó que el régimen era selectivo porque solo era accesible a entidades que formaran parte de un grupo multinacional de empresas.

120. Es cierto que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 está destinado a aplicarse a empresas integradas en un grupo multinacional. Sin embargo, como alega el Reino de Bélgica, la finalidad del artículo 185, apartado 2, del CIR 92 consiste precisamente en establecer unas condiciones de igualdad entre las empresas asociadas y las empresas no asociadas.

121. A este respecto, como se ha indicado en el apartado 49 de la presente sentencia, es preciso recordar que el objetivo del sistema de Derecho común del impuesto de sociedades belga, tal como resulta del considerando 129 de la Decisión impugnada, es gravar todos los beneficios imponibles de las entidades sujetas al impuesto de sociedades en Bélgica, independientemente de que sean autónomas o de que estén integradas en un grupo multinacional de empresas. Además, como se ha señalado en el apartado 54 de la presente sentencia, según las normas fiscales ordinarias en Bélgica, los beneficios imponibles de las empresas son, en principio, todos los beneficios que se hayan realizado o expresado en la contabilidad o las cuentas anuales.

122. En cambio, la exención de los beneficios extraordinarios aplicada por las autoridades fiscales belgas, en la medida en que introduce una excepción al artículo 185, apartado 2, del CIR 92, concede una reducción fiscal a los beneficiarios interesados, por el hecho de formar parte de un grupo multinacional de empresas, al permitirles deducir de su base imponible una parte de los beneficios registrados, sin que dichos beneficios exentos se hubieran recogido en los beneficios de otra empresa del grupo.

123. Por tanto, existiría un trato diferenciado entre las entidades integradas en un grupo multinacional, beneficiarias, en virtud del régimen controvertido, de la exención de los beneficios extraordinarios, en un porcentaje de exención, calculado sobre la base de un beneficio medio hipotético prescindiendo del beneficio total realizado por dichas empresas y de los ajustes legalmente previstos, y otras entidades, autónomas o integradas en un grupo de empresas, que habrían tributado, con arreglo a las normas ordinarias de tributación de las sociedades en Bélgica, por la totalidad de los beneficios realmente registrados, en su caso, por lo que respecta a las entidades integradas, tras la aplicación del ajuste del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, con arreglo a los requisitos establecidos en dicho artículo.

124. De esta manera, no puede reprocharse a la Comisión haber sostenido que las entidades que formaban parte de un grupo multinacional beneficiarias de la exención de los beneficios extraordinarios en virtud del régimen controvertido, que consiste en un ajuste que no está previsto como tal en la legislación, recibieron un trato diferenciado respecto de otras entidades en Bélgica que no se beneficiaron de ella pese a encontrarse en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo del sistema de Derecho común del impuesto de sociedades belga, a saber, gravar la totalidad de los beneficios imponibles de todas las empresas residentes o activas mediante un establecimiento permanente en Bélgica.

ii) Trato diferenciado respecto de las empresas que no habían llevado a cabo inversiones, centralizado actividades o creado empleo en Bélgica

125. En el considerando 139 de la Decisión impugnada, la Comisión declaró que el régimen controvertido era selectivo en la medida en que no era accesible a empresas que hubieran decidido no realizar inversiones, no crear empleo o no centralizar sus actividades en Bélgica. La Comisión señaló que el artículo 20 de la Ley de 24 de diciembre de 2002 supeditaba la adopción de las decisiones anticipadas a la existencia de una situación o de una operación que no hubiera producido efectos desde el punto de vista fiscal y que era necesaria una decisión anticipada para acogerse a la exención de los beneficios extraordinarios.

126. La Comisión también señaló que, en la muestra de decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios que había analizado, cada decisión anticipada mencionaba inversiones importantes, la centralización de actividades o la creación de empleo en Bélgica. Por ello, consideró que la obligación relativa a la «situación

nueva», de la que dependían las solicitudes de decisiones anticipadas para beneficiarse de la exención de los beneficios extraordinarios, daba lugar a un trato diferenciado entre los grupos multinacionales que modificaban su modelo de empresa estableciendo nuevas actividades en Bélgica y todos los demás operadores económicos, incluidos los grupos multinacionales, que mantenían el modelo de empresa existente en Bélgica.

127. A este respecto, procede recordar que, en los apartados 142 a 144 de la sentencia de casación, el Tribunal de Justicia confirmó que la elección de una muestra formada por veintidós decisiones anticipadas, adoptadas durante los años 2005, 2007, 2010 y 2013, era adecuada y suficientemente representativa.

128. Además, procede recordar que el artículo 20 de la Ley de 24 de diciembre de 2002 define la decisión anticipada como el acto jurídico mediante el cual el Servicio Público Federal de Hacienda determina, de conformidad con las disposiciones en vigor, cómo se aplicará la ley a una situación o a una operación concretas que todavía no ha producido efectos fiscales. Por otro lado, el artículo 22 de esta misma Ley precisa que no se puede conceder una decisión anticipada, por ejemplo, cuando la solicitud hace referencia a situaciones u operaciones idénticas a las que ya han producido efectos desde el punto de vista fiscal para el solicitante.

129. Es cierto que de la lectura de las disposiciones indicadas en el apartado 128 de la presente sentencia no puede deducirse que la realización de inversiones, la creación de empleo o la centralización de actividades en Bélgica constituyan requisitos explícitamente exigidos para la obtención de una decisión anticipada.

130. No obstante, de la muestra de decisiones anticipadas analizada por la Comisión en la Decisión impugnada se desprende que, efectivamente, estas decisiones se concedieron a raíz de ciertas propuestas de los solicitantes para realizar inversiones en Bélgica, relocalizar determinadas funciones o crear determinado número de puestos de trabajo en dicho país. En efecto, los tres ejemplos descritos en la nota 80 de la Decisión impugnada, en los que los solicitantes de las decisiones anticipadas de que se trata expusieron sus planes de inversiones y de recentralización de actividades en Bélgica, revelan que, en la práctica, el requisito para la adopción de una decisión anticipada, relativo a la existencia de una situación que no ha producido efectos fiscales, se cumplió mediante la realización de inversiones, la centralización de actividades o la creación de empleo en Bélgica.

131. A este respecto, se debe recordar que, en el presente asunto, es precisamente la práctica administrativa de las autoridades fiscales belgas, consistente en exonerar beneficios mediante decisiones anticipadas, la que se consideró una excepción a lo dispuesto en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92. Pues bien, en virtud de estas decisiones anticipadas, sus beneficiarios obtuvieron una ventaja consistente en una reducción de su base imponible debido a la exención de los denominados beneficios extraordinarios. En cambio, las entidades que no modificaron su modelo de empresa, con el objetivo de crear situaciones fiscales nuevas que, de cara a tal práctica, consistieran sistemáticamente en la realización de inversiones, la centralización de actividades o la creación de empleo en Bélgica, y que, por tanto, no solicitaron decisiones anticipadas, tributaron por la totalidad de sus beneficios imponibles. En consecuencia, el régimen controvertido dio lugar a un trato diferenciado entre empresas que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable, a la luz del objetivo del sistema de Derecho común del impuesto de sociedades belga.

132. En estas circunstancias, no puede reprocharse a la Comisión haber sostenido, en el considerando 139 de la Decisión impugnada, que el sistema controvertido era selectivo por cuanto no era accesible a empresas que hubieran decidido no realizar inversiones en Bélgica y no centralizar actividades ni crear puestos de trabajo en este país.

iii) Trato diferenciado frente a las empresas que formaran parte de un grupo de pequeño tamaño

133. En el presente asunto, la Comisión, en el considerando 140 de la Decisión impugnada, indicó que el régimen controvertido era selectivo en la medida en que solo las entidades belgas que formaban parte de un grupo multinacional de tamaño grande o mediano podían acogerse de hecho a la exención de los beneficios extraordinarios.

134. En efecto, en el considerando 140 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que solo las entidades pertenecientes a un grupo multinacional lo suficientemente grande se veían inducidas a obtener una decisión anticipada, habida cuenta de que solo en los grandes grupos empresariales podían generarse unos beneficios, a partir de sinergias, economías de escala y otras ventajas, lo suficientemente importantes como para justificar la solicitud de decisión anticipada. Además, la Comisión señaló que el proceso de obtención de una decisión de este tipo requería una solicitud detallada en la que se expusiera la nueva situación que justificaba la exención y estudios

sobre los beneficios extraordinarios, lo que resultaba más gravoso para los grupos de empresas pequeños que para los grandes.

135. A este respecto, no ha resultado controvertido que, dentro de la muestra de veintidós decisiones anticipadas en virtud del régimen controvertido examinada por la Comisión, tal como fue descrita en el considerando 65 de la Decisión impugnada y calificada de adecuada y representativa en los apartados 142 a 144 de la sentencia de casación, ninguna de esas decisiones se refería a entidades pertenecientes a grupos de empresas de tamaño pequeño.

136. Además, como se indica en el considerando 66 de la Decisión impugnada, consta que, durante el procedimiento administrativo, tras haber realizado tal constatación sobre la base de la muestra de veintidós decisiones anticipadas y en respuesta a una petición de la Comisión al respecto, el Reino de Bélgica no logró acreditar su alegación de que la exención también se había concedido a empresas pertenecientes a grupos de empresas de pequeño tamaño.

137. Por lo tanto, a la luz de la práctica administrativa analizada por la Comisión, solo se acogieron al régimen de exención de los beneficios extraordinarios empresas que formaban parte de grupos de tamaño grande y mediano, y las empresas integradas en grupos de empresas de pequeño tamaño quedaron excluidas.

138. Esta conclusión no queda desvirtuada por las alegaciones del Reino de Bélgica. En efecto, contrariamente a lo que sostiene el Reino de Bélgica, de la jurisprudencia se desprende que el hecho de que un solo operador se haya acogido a una medida estatal no basta para acreditar el carácter selectivo de esta, ya que tal hecho puede resultar, entre otras causas, de la falta de interés por parte de los demás operadores (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, apartado 91). Pues bien, de las circunstancias del presente asunto resulta que la Comisión concluyó, precisamente sobre la base de una muestra adecuada y representativa, que las decisiones anticipadas se habían adoptado sistemáticamente en relación con empresas que formaban parte de grupos de tamaño grande y mediano.

139. En estas circunstancias, no puede reprocharse a la Comisión haber sostenido, en el considerando 140 de la Decisión impugnada, que el sistema controvertido era selectivo porque no era accesible a las empresas que formarían parte de un grupo de pequeño tamaño.

140. En todo caso, aun suponiendo que la Comisión hubiera invocado erróneamente tal fundamento relativo al trato diferenciado frente a empresas que formarían parte de un grupo de pequeño tamaño, ello no afectaría a la validez de los otros dos fundamentos expuestos por la Comisión y examinados, respectivamente, en los apartados 119 a 124 y 125 a 132 de la presente sentencia.

3) Conclusión sobre el razonamiento de la Comisión formulado con carácter principal

141. A la vista de lo anterior, la Comisión no erró al concluir, tras su razonamiento formulado con carácter principal, por un lado, que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios constituía una excepción al sistema común del impuesto de sociedades belga. Por otro lado, la Comisión no erró al considerar que dicho régimen no era accesible a todas las entidades que se encontraban en una situación jurídica y fáctica similar, a la vista del objetivo del sistema del impuesto de sociedades belga, que consiste en gravar los beneficios de todas las empresas sujetas al impuesto en Bélgica.

142. En tales circunstancias, no es necesario examinar la fundamentación de las alegaciones del Reino de Bélgica contra el razonamiento subsidiario sobre la selectividad desarrollado por la Comisión en el punto 6.3.2.2 de la Decisión impugnada.

d) Sobre la existencia de una justificación basada en la naturaleza y en la estructura general del sistema fiscal belga

143. El Reino de Bélgica alega, en esencia, que el sistema general del impuesto de sociedades belga tiene como objetivo la imposición de los beneficios de todas las empresas sujetas al impuesto en Bélgica, con exclusión de los beneficios que no son de su competencia. La exención de estos últimos tiene por objeto, por tanto, evitar la doble imposición. Para el Reino de Bélgica, en consecuencia, aun en el supuesto de que el sistema de exención de los beneficios extraordinarios fuera selectivo, estaría justificado por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal.

144. Procede señalar que, en los considerandos 173 a 181 de la Decisión impugnada, la Comisión concluyó, en esencia, que el Reino de Bélgica no había logrado acreditar que las medidas controvertidas realmente perseguían el objetivo de evitar la doble imposición. Según la Comisión, en la medida en que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 establecía un ajuste a la baja de los beneficios de una empresa si estos se habían recogido en los beneficios de otra empresa, la exención aplicada por las autoridades fiscales belgas sin que fuese necesario demostrar que los beneficios extraordinarios que debían quedar exentos se habían recogido en la base imponible de otra empresa no podía justificarse por la estructura general del sistema. Así pues, la Comisión concluyó que la exención unilateral controvertida no respondía de forma necesaria y proporcionada a situaciones de doble imposición.

145. A este respecto, procede señalar que, en virtud de la jurisprudencia, una medida que constituye una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada si el Estado miembro de que se trate logra demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos. De este modo, las exenciones fiscales resultantes de un objetivo ajeno al sistema de imposición en el que se inscriben no podrán eludir las exigencias derivadas del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos* y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartados 64, 65, 69 y 70).

146. En el presente asunto, se ha señalado, en particular en el apartado 115 de la presente sentencia, que la exención de los beneficios extraordinarios aplicada por las autoridades fiscales belgas no estaba sujeta al requisito de demostrar que estos se habían incluido en los beneficios de otra empresa. Tampoco se exigía que esos beneficios extraordinarios estuvieran gravados efectivamente en otro país. De este modo, es preciso señalar que las medidas controvertidas no estaban condicionadas por la existencia de situaciones de doble imposición fiscal real o posible.

147. En estas circunstancias, no puede sostenerse que la exención de los beneficios extraordinarios, tal como fue aplicada por las autoridades fiscales belgas, persiguiera evitar la doble imposición, real o posible. Por lo tanto, la Comisión concluyó acertadamente que tal exención no respondía de forma necesaria y proporcionada a situaciones de doble imposición.

148. Esta conclusión no queda desvirtuada por las alegaciones del Reino de Bélgica de que la estructura general del sistema fiscal belga permite gravar únicamente los beneficios comprendidos en su ámbito de competencia. En efecto, como se ha señalado en los apartados 114 a 117 de la presente sentencia, la exención de los beneficios extraordinarios por parte de las autoridades fiscales belgas no estaba prevista por el sistema de Derecho común del impuesto de sociedades belga. Por lo tanto, pese a quedar exentos en virtud del régimen controvertido, esos beneficios, en principio, debían tributar en Bélgica con arreglo a dicho sistema, por lo que no puede considerarse que no estuvieran comprendidos en el ámbito de la competencia fiscal del Reino de Bélgica.

149. A la vista de las anteriores consideraciones, procede desestimar las alegaciones del Reino de Bélgica de que la Comisión apreció erróneamente que no existía una justificación basada en la naturaleza y en la estructura general del sistema fiscal belga, así como todas las alegaciones del Reino de Bélgica que se oponen a la conclusión de la Comisión según la cual el régimen controvertido confería una ventaja selectiva a sus beneficiarios.

3. Sobre la existencia de una distorsión de la competencia

150. Mediante la presente parte, el Reino de Bélgica pretende que se declare que la Comisión erró al considerar que existía una distorsión de la competencia derivada de las medidas controvertidas.

151. En los considerandos 187 y 188 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que el régimen controvertido concedía una ventaja selectiva a sus beneficiarios y a los grupos multinacionales a los que pertenecían y que dicha ventaja había dado lugar a una reducción de las cargas que normalmente debían gravar a los beneficiarios en el marco de sus actividades. Por lo tanto, la Comisión consideró que el régimen controvertido constituía una ayuda de funcionamiento para sus beneficiarios y para los grupos multinacionales a los que pertenecían. Así pues, la Comisión concluyó que el régimen controvertido falseaba o amenazaba con falsear la competencia y podía afectar a los intercambios dentro de la Unión.

152. A este respecto, procede recordar la jurisprudencia relativa al requisito de la distorsión de la competencia, según la cual, las ayudas que tienen el objetivo de liberar a una empresa de los costes propios de su gestión corriente o de sus actividades normales, con los que normalmente debería haber cargado, falsean las

condiciones de competencia (sentencia de 26 de octubre de 2016, Orange/Comisión, C-211/15 P, EU:C:2016:798, apartado 66).

153. En particular, de la jurisprudencia resulta que toda ayuda concedida a una empresa que ejerce sus actividades en el mercado interior puede ocasionar distorsiones de la competencia y afectar a los intercambios entre Estados miembros (véase la sentencia de 22 de abril de 2016, Irlanda y Aughinish Alumina/Comisión, T-50/06 RENV II y T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, apartado 113 y jurisprudencia citada).

154. En primer lugar, en el presente asunto, como se ha señalado en los apartados 100 y 101 de la presente sentencia, la exención de los beneficios extraordinarios de las empresas beneficiarias de decisiones anticipadas, prevista por las medidas controvertidas, constituía una ventaja que colocaba a estas empresas en una posición económica más favorable que la que habrían obtenido de no haberse adoptado una decisión anticipada.

155. En segundo lugar, como se ha hecho constatar en el apartado 141 de la presente sentencia, puesto que estas medidas constituían una excepción al sistema de referencia, suponían una ventaja accesible únicamente a los beneficiarios de las decisiones anticipadas y, por tanto, eran selectivas.

156. En tercer lugar, es preciso señalar que el origen de los beneficios extraordinarios cuya exención es objeto de las medidas controvertidas se hallaba en entidades belgas integradas en grupos multinacionales que realizaban operaciones con otras empresas del grupo establecidas en otros Estados. Por lo tanto, en el presente asunto, las ayudas controvertidas necesariamente crearon una distorsión de la competencia en el mercado interior. En efecto, el sistema de exención de los beneficios extraordinarios podía alterar las actividades de esas entidades belgas y de las empresas integradas en los grupos de empresas de que se trata, en particular, en cuanto se refiere a inversiones, localización de actividades y creación de empleo, así como a flujos de operaciones intragrupo. Pues bien, dentro de esos grupos de empresas, podían adoptarse tales decisiones con el fin de que la entidad belga realizara beneficios que terminaran quedando exentos en Bélgica. Por lo tanto, tal dinámica podía falsear la competencia en el mercado interior.

157. En estas circunstancias, no puede reprocharse a la Comisión haber considerado que las ayudas concedidas por el régimen controvertido podían afectar los intercambios entre los Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia,

158. En consecuencia, procede desestimar las alegaciones del Reino de Bélgica, formuladas en el marco de la cuarta parte del tercer motivo, relativas a la inexistencia en el presente asunto de una distorsión de la competencia.

4. Conclusión en relación con el motivo basado en la infracción del artículo 107 TFUE y en un error manifiesto de apreciación del régimen controvertido como medida de ayuda de Estado.

159. De las apreciaciones realizadas en los apartados 32, 81, 106, 141, 149 y 157 de la presente sentencia se desprende que, en la Decisión impugnada, la Comisión no incurrió en error de Derecho ni en error manifiesto de apreciación al concluir que el régimen controvertido se financiaba mediante fondos estatales, que el sistema de referencia era el sistema de Derecho común de imposición de los beneficios de las sociedades y que no incluía la exención de los beneficios extraordinarios aplicada por las autoridades fiscales belgas, que el régimen controvertido concedía a sus beneficiarios una ventaja selectiva no justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal belga, y que dicho régimen había creado una distorsión de la competencia.

160. En consecuencia, procede desestimar el motivo basado en la infracción del artículo 107 TFUE y en un error manifiesto de apreciación de la Comisión por haber considerado que el sistema de beneficios extraordinarios constituía una medida de ayuda de Estado.

B. Sobre el motivo basado en el error de apreciación cometido por la Comisión en relación con la identificación de los beneficiarios de las supuestas ayudas

161. El Reino de Bélgica alega que la Comisión incurrió en error de apreciación al identificar como beneficiarios del supuesto régimen de ayudas tanto a las entidades belgas que habían obtenido una decisión anticipada como a los grupos multinacionales a los que estas pertenecían.

162. La Comisión considera que debe desestimarse el motivo invocado por el Reino de Bélgica.

163. En el presente asunto, la Comisión señaló, en el considerando 183 de la Decisión impugnada, que las entidades belgas que habían obtenido una decisión anticipada que les permitía deducir los beneficios considerados extraordinarios, a efectos de la determinación de su beneficio imponible, eran las beneficiarias de las ayudas de Estado en cuestión.

164. Por otro lado, en el considerando 184 de la Decisión impugnada, la Comisión recordó que, en materia de ayudas de Estado, se podía considerar que entidades jurídicas diferentes constituían una sola unidad económica, la cual podía ser considerada como la beneficiaria de la ayuda. De este modo, concluyó que, en el presente asunto, las entidades belgas beneficiarias de las ayudas controvertidas habían operado como empresarios principales en beneficio de otras entidades dentro de sus grupos de empresas, que a menudo controlaban. También señaló que las entidades belgas estaban, a su vez, controladas por la entidad que gestionaba el grupo de empresas en su conjunto. Así pues, la Comisión dedujo de ello que el grupo multinacional en su conjunto podía considerarse el beneficiario de la medida de ayuda.

165. Por otro lado, en el considerando 185 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que era el grupo en su conjunto, con independencia de que estuviera organizado en diferentes entidades jurídicas, quien decidió centralizar determinadas actividades en Bélgica y realizar las inversiones necesarias para beneficiarse de las decisiones anticipadas.

166. De este modo, en el considerando 186 de la Decisión impugnada, la Comisión concluyó que, además de las entidades belgas que habían sido admitidas como beneficiarias del régimen controvertido, los grupos multinacionales a los que pertenecían dichas entidades debían considerarse beneficiarios del régimen de ayudas en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

167. Antes de nada, procede recordar que, en una decisión relativa a un régimen de ayudas, la Comisión no está obligada a efectuar un análisis de la ayuda concedida en cada caso individual sobre la base de este régimen. La situación individual de cada empresa afectada solo debe comprobarse al proceder a la recuperación de las ayudas (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, C-310/99, EU:C:2002:143, apartados 89 y 91; de 9 de junio de 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, EU:C:2011:368, apartado 63, y de 13 de junio de 2019, Copebi, C-505/18, EU:C:2019:500, apartados 28 a 33).

168. Además, según reiterada jurisprudencia, la Comisión dispone de un amplio margen de apreciación cuando debe determinar, en el marco de la aplicación de las disposiciones relativas a las ayudas de Estado, si, a efectos de la aplicación de dichas disposiciones en particular, distintas personas jurídicas constituyen una unidad económica (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de diciembre de 2010, AceaElectrabel Produzione/Comisión, C-480/09 P, EU:C:2010:787, apartado 63, y de 25 de junio de 1998, British Airways y otros/Comisión, T-371/94 y T-394/94, EU:T:1998:140, apartado 314).

169. Así, se ha declarado que la Comisión podía considerar, a efectos de la apreciación de los beneficiarios de una ayuda de Estado y de las consecuencias que deben extraerse de una decisión que ordena su recuperación, que existe una unidad económica entre varias entidades jurídicas distintas, en particular cuando están vinculadas por relaciones de control (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 1984, Intermills/Comisión, 323/82, EU: C:1984:345, apartado 11, y de 16 de diciembre de 2010, AceaElectrabel Produzione/Comisión, C-480/09 P, EU:C:2010:787, apartado 64).

170. En los considerandos 184 a 186 de la Decisión impugnada, la Comisión puso de relieve el hecho de que, en el marco del régimen controvertido, existían vínculos de control entre la entidad belga y las demás entidades del grupo al que pertenecían. De esta manera, por un lado, la Comisión señaló que la entidad belga ejercía funciones principales para otras entidades del grupo, que a menudo estaban controladas por dicha entidad. Por otro lado, la Comisión subrayó el hecho de que las decisiones dentro de los grupos multinacionales de empresas, relativas a las estructuras que daban lugar a las exenciones controvertidas, a saber, la centralización de actividades en Bélgica o la realización de inversiones en Bélgica, las adoptaban entidades del grupo, necesariamente entidades que ejercían el control sobre este. Por otro lado, de la descripción del régimen de los beneficios extraordinarios efectuada por el Reino de Bélgica, tal como se recoge, en particular, en el considerando 14 de la Decisión impugnada, se desprende que los beneficios extraordinarios exentos se consideraban generados por sinergias y economías de escala debido a la pertenencia de las entidades belgas en cuestión a un grupo multinacional de empresas.

171. De ello se deduce que, en la Decisión impugnada, la Comisión presentó los elementos que, en principio, le permitían concluir que existían vínculos de control dentro de los grupos multinacionales de empresas a los que pertenecían las entidades belgas que habían obtenido decisiones anticipadas. Habida cuenta de estos elementos del régimen controvertido, no puede concluirse que la Comisión rebasara su margen de apreciación al estimar que dichos grupos constituían con esas entidades una unidad económica que se benefició de ayudas estatales en virtud de dicho régimen, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

172. A la vista de las consideraciones anteriores, procede desestimar el motivo basado en un error de apreciación de la Comisión relativo a la identificación de los beneficiarios de las ayudas.

C. Sobre el motivo, invocado con carácter subsidiario, basado en la violación del principio general de legalidad y en la infracción del artículo 16, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, al haber ordenado la Comisión la recuperación de las supuestas ayudas

173. El Reino de Bélgica señala que el principio de seguridad jurídica implica que su aplicación se combine con la del principio de legalidad. A este respecto, sostiene que la recuperación ordenada por la Decisión impugnada no se funda en ninguna base jurídica y, por lo tanto, viola el principio de legalidad e infringe el artículo 16, apartado 1, del Reglamento 2015/1589.

174. El Reino de Bélgica alega, en esencia, por un lado, la falta de motivación de la Decisión impugnada en lo que respecta a la identificación de los grupos multinacionales a los que pertenecen las entidades belgas como beneficiarias y a la determinación de los importes por recuperar y, por otro lado, la violación de los principios de seguridad jurídica y de legalidad debido a la recuperación de la ayuda de dichos grupos que se ordenó.

175. Por lo que respecta a las alegaciones relativas a la falta de motivación, procede recordar la jurisprudencia citada en el apartado 167 de la presente sentencia, según la cual, en el marco de las decisiones relativas a regímenes de ayudas, la Comisión no está obligada a efectuar un análisis de la ayuda concedida en cada caso individual sobre la base de este régimen. La situación individual de cada empresa afectada solo deben comprobarla los Estados miembros al proceder a la recuperación de las ayudas. No obstante, la decisión de la Comisión debe estar suficientemente motivada para permitir su aplicación por parte de las autoridades nacionales.

176. En el presente asunto, como se ha expuesto en el apartado 163 de la presente sentencia, procede señalar que, en el considerando 183 de la Decisión impugnada, la Comisión identificó como beneficiarios de las ayudas controvertidas a las entidades belgas que habían deducido los beneficios extraordinarios de sus beneficios imponibles en virtud de una decisión anticipada. Además, como se ha expuesto en los apartados 164 a 166 de la presente sentencia, en los considerandos 184 a 186 de la Decisión impugnada la Comisión señaló las razones por las que consideraba que existía una unidad económica formada por dichas entidades belgas y las empresas vinculadas a ellas dentro de los grupos a los que pertenecían, a la luz de la jurisprudencia.

177. Por otra parte, en lo que atañe a los importes por recuperar, es preciso señalar que, en los considerandos 207 a 211 de la Decisión impugnada, la Comisión explicó el método de cálculo de las ayudas que debían recuperarse. De esta manera, la Comisión señaló que procedía calcular el importe del impuesto que debería haberse pagado si no se hubiera concedido la exención de los beneficios extraordinarios, teniendo en cuenta el importe del impuesto ahorrado como resultado de las decisiones anticipadas adoptadas en favor del beneficiario en cuestión y los intereses devengados sobre dicho importe, calculados a partir de la fecha en que, a falta de la decisión anticipada, debería haberse abonado el importe ahorrado, y ello para cada ejercicio fiscal. Además, se incluían aclaraciones para efectuar los correspondientes ajustes a las distintas deducciones aplicables. Por último, en los mencionados considerandos se señalaba que el importe pendiente de recuperación podía precisarse posteriormente de manera conjunta entre el Reino de Bélgica y la Comisión.

178. De ello se desprende que la Comisión dio explicaciones que permitían al Reino de Bélgica comprobar la situación individual de cada empresa afectada en lo que se refiere, por un lado, a los beneficiarios de quienes debían recuperarse las ayudas y, por otro, al importe pendiente de recuperación. Además, a la luz de las imputaciones formuladas en el presente recurso y de las consideraciones anteriores, procede señalar que la Comisión proporcionó explicaciones suficientes para permitir al Reino de Bélgica conocer los argumentos que justificaban la Decisión de la Comisión y para permitir al Tribunal General ejercer su control.

179. Por lo que respecta a la supuesta violación de los principios de seguridad jurídica y de legalidad, el Reino de Bélgica se basa en el hecho de que la recuperación se ordenó frente a los grupos multinacionales a los

que pertenecían las entidades belgas que obtuvieron una decisión anticipada, cuando solo dichas entidades belgas podían acogerse a las exenciones en cuestión.

180. A este respecto, basta con recordar las consideraciones señaladas en los apartados 163 a 170 de la presente sentencia y la conclusión presentada en el apartado 171 de esta, según la cual, la Comisión estimó acertadamente que los grupos multinacionales a los que pertenecían las entidades belgas constituían con estas últimas una unidad económica que se benefició de ayudas de Estado en virtud del mencionado régimen en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

181. A la luz de las consideraciones anteriores, procede desestimar el quinto motivo invocado por el Reino de Bélgica, basado en la violación del principio general de legalidad y en la infracción del artículo 16, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, al haber ordenado la Comisión la recuperación de las ayudas concedidas por el régimen controvertido.

182. Dado que ninguno de los motivos invocados por el Reino de Bélgica está fundado, procede desestimar el recurso en su totalidad.

IV.. Costas

183. Con arreglo al artículo 219 del Reglamento de Procedimiento, en las resoluciones del Tribunal General dictadas tras la casación y la devolución de un asunto, este decidirá sobre las costas relativas, por una parte, a los procedimientos entablados ante dicho Tribunal General y, por otra, al procedimiento de casación seguido ante el Tribunal de Justicia. En la medida en que, en la sentencia de casación, el Tribunal de Justicia reservó su decisión sobre las costas, corresponde al Tribunal General resolver también, en la presente sentencia, sobre las costas correspondientes al procedimiento de casación.

184. A tenor del artículo 134, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que el Reino de Bélgica ha visto desestimadas sus pretensiones, procede condenarlo a cargar con las costas en que haya incurrido la Comisión en el procedimiento inicial ante el Tribunal General en el asunto T-131/16 y en el presente procedimiento de devolución en el asunto T-131/16 RENV, conforme a lo solicitado por la Comisión.

185. Por lo que respecta a las costas correspondientes al procedimiento de casación, habida cuenta de que este tenía por objeto la sentencia inicial en los asuntos acumulados T-131/16 y T-263/16, procede condenar al Reino de Bélgica a cargar con la mitad de las costas de la Comisión en el procedimiento de casación en el asunto C-337/19 P.

186. A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas. En consecuencia, Irlanda cargará con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda ampliada)

decide:

1) Desestimar el recurso.

2) El Reino de Bélgica cargará con sus propias costas y con las de la Comisión Europea, incluidas las correspondientes al procedimiento inicial ante el Tribunal General en el asunto T-131/16, las correspondientes al presente procedimiento de devolución en el asunto T-131/16 RENV y la mitad de las correspondientes al procedimiento de casación en el asunto C-337/19 P.

3) Irlanda cargará con sus propias costas.

Marcoulli
Norkus

Frimodt Nielsen

Tomljenović
Valasidis

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 20 de septiembre de 2023.

Firmas

Índice

I. Antecedentes del litigio

A. Sobre la sentencia inicial

B. Sobre la sentencia de casación

II. Procedimiento y pretensiones de las partes

III. Fundamentos de Derecho

A. Sobre el motivo basado en la infracción del artículo 107 TFUE y en un error manifiesto de apreciación, al haber considerado la Comisión que el sistema de beneficios extraordinarios constituía una medida de ayuda de Estado

1. Sobre la financiación del régimen controvertido mediante fondos estatales

2. Sobre la existencia de una ventaja selectiva concedida por el régimen controvertido

a) Sobre la identificación del sistema de referencia

1) Sobre la consideración del Derecho nacional

2) Sobre la determinación de los beneficios imponibles de las empresas y la pertinencia del artículo 24 del

CIR 92

3) Sobre la posibilidad de efectuar ajustes en los beneficios registrados por las empresas sujetas al impuesto

4) Sobre la exclusión del régimen de los beneficios extraordinarios del sistema de referencia

i) Alcance del artículo 185, apartado 2, del CIR 92

ii) Régimen de los beneficios extraordinarios

iii) Conclusión sobre la exclusión del régimen de los beneficios extraordinarios del sistema de referencia

b) Sobre la existencia de una ventaja derivada del régimen controvertido

1) Sobre la identificación de la ventaja concedida por el régimen controvertido

2) Sobre el análisis conjunto por parte de la Comisión del criterio de la ventaja y del criterio de la selectividad

3) Sobre la existencia de una ventaja que favorece a los beneficiarios del régimen controvertido

c) Sobre el carácter selectivo de la ventaja derivado de la existencia de una excepción al sistema de referencia que introduce diferenciaciones entre operadores que se encuentran en una situación comparable

1) Sobre la existencia de una excepción al sistema de referencia

2) Sobre la existencia de una diferenciación entre operadores económicos que se encuentran en una situación comparable debido a la excepción al sistema de referencia

i) Trato diferenciado a los beneficiarios integrados en un grupo multinacional de empresas

ii) Trato diferenciado respecto de las empresas que no habían llevado a cabo inversiones, centralizado actividades o creado empleo en Bélgica

iii) Trato diferenciado frente a las empresas que formaran parte de un grupo de pequeño tamaño

3) Conclusión sobre el razonamiento de la Comisión formulado con carácter principal

d) Sobre la existencia de una justificación basada en la naturaleza y en la estructura general del sistema

fiscal belga

3. Sobre la existencia de una distorsión de la competencia

4. Conclusión en relación con el motivo basado en la infracción del artículo 107 TFUE y en un error manifiesto de apreciación del régimen controvertido como medida de ayuda de Estado.

B. Sobre el motivo basado en el error de apreciación cometido por la Comisión en relación con la identificación de los beneficiarios de las supuestas ayudas

C. Sobre el motivo, invocado con carácter subsidiario, basado en la violación del principio general de legalidad y en la infracción del artículo 16, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, al haber ordenado la Comisión la recuperación de las supuestas ayudas

IV. Costas

* Lengua de procedimiento: inglés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.