

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***[notificada con el número C(2015) 9837]***(Los textos en lenguas francesa y neerlandesa son los únicos auténticos)****(Texto pertinente a efectos del EEE)**

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, su artículo 108, apartado 2, párrafo primero,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y, en particular, su artículo 62, apartado 1, letra a),

Después de haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones, de conformidad con los citados artículos ⁽¹⁾, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

- (1) Mediante carta de 19 de diciembre de 2013, la Comisión solicitó a Bélgica que le proporcionara información sobre el «sistema de decisiones fiscales anticipadas relativas a los beneficios extraordinarios» (en lo sucesivo, la «exención de los beneficios extraordinarios» o el «régimen examinado») basado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del «Código de impuestos sobre la renta de 1992» (en lo sucesivo, «CIR92»). La Comisión solicitó asimismo una lista de las decisiones anticipadas emitidas en aplicación del régimen de exención de los beneficios extraordinarios.
- (2) Mediante carta de 21 de enero de 2014, Bélgica respondió a las preguntas formuladas en la solicitud de información de la Comisión, pero no remitió la lista de decisiones anticipadas solicitada porque la presentación de dicha lista requería más tiempo.
- (3) El 21 de febrero de 2014, la Comisión envió preguntas complementarias y reiteró su petición de la lista de decisiones anticipadas. Por lo que respecta a las decisiones emitidas en 2004, 2007, 2010 y 2013 en virtud del régimen examinado, pidió asimismo que se le remitiera el texto íntegro de las decisiones, así como las correspondientes solicitudes de decisión, los anexos y, en su caso, cualquier correspondencia posterior relacionada con dichas solicitudes.
- (4) El 18 de marzo de 2014, Bélgica respondió a las preguntas complementarias de la Comisión remitiendo las decisiones anticipadas pedidas, incluidas las solicitudes, los anexos y la correspondencia posterior relacionada con la concesión de dichas decisiones.
- (5) Mediante carta de 28 de julio de 2014, la Comisión comunicó que la exención de los beneficios extraordinarios podía constituir una ayuda estatal incompatible con el mercado interior. También solicitó información complementaria sobre varias decisiones concretas. Bélgica respondió a la petición de 28 de julio de 2014 mediante escritos de 1 de septiembre y 4 de noviembre de 2014.
- (6) El 25 de septiembre de 2014 tuvo lugar una reunión entre los servicios de la Comisión y las autoridades belgas.

⁽¹⁾ DO C 188 de 5.6.2015, p. 24.

- (7) Mediante carta de 3 de febrero de 2015, la Comisión comunicó a Bélgica que había decidido incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea («TFUE») en relación con la exención de los beneficios extraordinarios.
- (8) El 29 de mayo de 2015, tras una solicitud de ampliación de plazo, Bélgica comunicó sus observaciones sobre la Decisión de incoación.
- (9) La Decisión de la Comisión de incoar el procedimiento de investigación formal (en lo sucesivo, «Decisión de incoación») se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* ⁽²⁾ el 5 de junio de 2015. En dicha Decisión, la Comisión invitaba a las partes interesadas a presentar sus observaciones sobre la medida en cuestión.
- (10) Los días 1 y 2 de julio de 2015, las partes interesadas presentaron sus observaciones sobre la Decisión de incoación, que fueron remitidas a las autoridades belgas. El 14 de septiembre de 2015, Bélgica comunicó a la Comisión que no tenía intención de comentar dichas observaciones.
- (11) Mediante carta de 16 de septiembre de 2015, la Comisión pidió a Bélgica que fundamentara algunos de los argumentos expuestos en sus observaciones escritas de 29 de mayo de 2015 sobre la Decisión de incoación. Bélgica respondió a esta petición mediante carta de 16 de octubre de 2015.
- (12) Los servicios de la Comisión y las autoridades belgas se reunieron los días 20 de octubre y 7 de diciembre de 2015.

2. DESCRIPCIÓN DEL RÉGIMEN EXAMINADO

2.1. Régimen de exención de los beneficios extraordinarios artículos 3 a 178), de las empresas residentes (título III: artículos 179 a 219), de otras personas jurídicas

- (13) El régimen de exención de los beneficios extraordinarios permite a las empresas residentes en Bélgica que formen parte de un grupo multinacional y a los establecimientos permanentes belgas de empresas residentes extranjeras que formen parte de un grupo multinacional (en lo sucesivo, «entidades belgas de un grupo») reducir su base imponible en Bélgica deduciendo sus «beneficios extraordinarios» de los beneficios realmente registrados. Los beneficios extraordinarios se determinan estimando el beneficio medio hipotético que una empresa autónoma ⁽³⁾ que ejerza actividades comparables podría realizar en circunstancias comparables y sustrayendo ese importe del beneficio realmente registrado por la entidad belga de un grupo. Para beneficiarse de una exención de los beneficios extraordinarios, es preciso que el «Servicio de decisiones anticipadas» adopte una decisión anticipada.
- (14) Según las autoridades belgas ⁽⁴⁾, la exención de los beneficios extraordinarios se justifica por la voluntad de garantizar que una entidad belga de un grupo solo tribute por el beneficio de plena competencia, al poder deducir de su base imponible el beneficio registrado que exceda de dicho beneficio de plena competencia, correspondiente a sinergias, economías de escala u otras ventajas derivadas de su participación en un grupo multinacional, que no existirían para una empresa autónoma comparable.
- (15) Según las autoridades belgas ⁽⁵⁾, el importe de los beneficios extraordinarios exento en virtud del régimen de exención se determina utilizando un enfoque con dos etapas:

— En primer lugar, se determinan los precios de plena competencia aplicados a las transacciones efectuadas entre la entidad belga de un grupo y las empresas a las que está vinculada sobre la base de un informe relativo a los precios de transferencia aportado por el contribuyente. Como se considera que la entidad belga de un grupo es el «empresario principal» en el marco de esa relación, se le imputa el beneficio residual obtenido de dichas transacciones.

⁽²⁾ Véase la nota 1 a pie de página.

⁽³⁾ Véase el punto 30 de las observaciones de Bélgica de 29 de mayo de 2015 sobre la Decisión de incoación, en el que el término «autónomo» se describe como el hecho de no pertenecer a un grupo multinacional de empresas asociadas.

⁽⁴⁾ Véanse en particular las observaciones de Bélgica de 29 de mayo de 2015 relativas a la Decisión de incoación, puntos 39 y 40.

⁽⁵⁾ Véanse las observaciones de Bélgica de 29 de mayo de 2015 relativas a la Decisión de incoación, punto 30.

- En segundo lugar, en opinión de Bélgica, el beneficio residual no debe considerarse el beneficio de plena competencia de la entidad belga de un grupo, ya que puede exceder del beneficio que una empresa autónoma comparable habría realizado en circunstancias comparables a aquellas en las que opera la entidad sin formar parte de un grupo multinacional. Por consiguiente, esos «beneficios extraordinarios» se determinan sobre la base de un segundo informe presentado por el contribuyente en el marco de la solicitud de decisión anticipada presentada en virtud del régimen examinado, y quedan exentos de impuestos.
- (16) Bélgica afirma que en los informes presentados en estas dos etapas se aplican los métodos más adecuados de fijación de precios de transferencia de la OCDE. En la práctica, la información facilitada indica que en la segunda etapa se utiliza el método del margen neto operacional («MMNO»). Se utiliza el MMNO en este contexto para conseguir una aproximación de la rentabilidad de una entidad que forma parte de un grupo multinacional comparándola con los beneficios de empresas (autónomas) independientes⁽⁶⁾ comparables que ejerzan actividades similares. El MMNO permite estimar el beneficio que empresas independientes podrían obtener de una actividad (por ejemplo, la venta de bienes) tomando una base adecuada, como los costes, el volumen de negocios o las inversiones en activos fijos (con arreglo a las funciones ejercidas, los riesgos asumidos y los activos utilizados) y aplicando una ratio de beneficio (un «indicador del nivel de beneficio») que refleje el observado sobre dicha base para empresas independientes comparables.
- (17) El MMNO permite calcular el beneficio medio hipotético de la entidad belga de un grupo sobre la base de un estudio comparativo entre dicha entidad y empresas autónomas comparables⁽⁷⁾. El beneficio medio hipotético se establece como un valor situado en el rango intercuartil del indicador del nivel de beneficio elegido para un conjunto de empresas autónomas comparables⁽⁸⁾, cuya media se calcula para un período determinado (por lo general de cinco años). Bélgica considera que ese beneficio medio hipotético es el beneficio que la entidad belga de un grupo habría realizado de haber sido una empresa autónoma en vez de una entidad de un grupo multinacional. A efectos de la presente Decisión, el beneficio se designa con la expresión «beneficio de plena competencia ajustado».
- (18) Después, se calcula el importe de los beneficios extraordinarios que quedará exento como la diferencia entre el beneficio de plena competencia estimado para la entidad belga de un grupo en la primera etapa (media calculada sobre un período determinado) y el «beneficio de plena competencia ajustado» obtenido en la segunda etapa (media calculada sobre el mismo período). Esa diferencia se expresa en un porcentaje de exención del resultado antes de impuestos (EBIT⁽⁹⁾ o PBT⁽¹⁰⁾) a fin de obtener un porcentaje medio de beneficios extraordinarios para un período determinado. Dicho porcentaje representa la reducción de la base imponible aceptada y aplicada, en virtud del régimen examinado, al beneficio realmente registrado por la entidad belga de un grupo en los cinco años durante los cuales la administración fiscal belga está vinculada por la decisión anticipada.
- (19) Las autoridades belgas sostienen que, al cabo de tres años, los resultados comerciales previstos de las entidades que se benefician del régimen examinado se evalúan sobre la base del beneficio realmente registrado. Si es necesario, se puede ajustar el porcentaje acordado con ocasión de esta evaluación. Sin embargo, nada indica que dicha evaluación haya dado lugar a un ajuste del porcentaje de reducción acordado en los casos examinados por la Comisión.
- (20) Sobre la base del artículo 185, apartado 2, del CIR92, es obligatoria una decisión anticipada para poder beneficiarse de la exención de los beneficios extraordinarios. Esta disposición limita asimismo la concesión de dicha decisión a las entidades que formen parte de un grupo multinacional de empresas asociadas en el contexto de sus relaciones transfronterizas. Además, según la Ley belga de 24 de diciembre de 2002⁽¹¹⁾, solo pueden concederse decisiones anticipadas en situaciones nuevas⁽¹²⁾.
- (21) Dado que es necesaria una decisión anticipada para poder beneficiarse de la exención de los beneficios extraordinarios y que esa decisión solo se puede conceder para los beneficios derivados de una situación nueva, la ventaja que un grupo multinacional pueda obtener del régimen examinado estará supeditada a la relocalización o al incremento de sus actividades en Bélgica y será proporcional a la importancia de las nuevas actividades y los

⁽⁶⁾ Véase el glosario de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia: «Dos empresas son independientes si no son empresas asociadas entre sí.».

⁽⁷⁾ En algunos casos, la Comisión ha observado que las entidades seleccionadas como comparables a efectos del estudio comparativo no son empresas autónomas consideradas similares, sino sociedades de cartera o sociedades matrices consideradas similares, como un grupo consolidado seleccionado sobre la base de datos consolidados.

⁽⁸⁾ El rendimiento sobre las ventas es el indicador del nivel de beneficio que se suele utilizar para determinar la base imponible de la entidad belga de un grupo.

⁽⁹⁾ *Earnings Before Interest and taxes*, es decir, beneficios antes de impuestos y cargas financieras.

⁽¹⁰⁾ *Profit before tax*, es decir, beneficios antes de impuestos.

⁽¹¹⁾ Ley de 24 de diciembre de 2002 por la que se modifica el régimen de sociedades en materia de impuestos sobre la renta y se instituye un sistema de decisión anticipada en materia fiscal, *Moniteur Belge* n.º 410, segunda edición, de 31 de diciembre de 2002, p. 58817.

⁽¹²⁾ Véanse los considerandos 44 y 45.

nuevos beneficios generados en el país. Las decisiones anticipadas concedidas en virtud del régimen tratado y examinadas por la Comisión hacen referencia invariablemente a modificaciones en la estructura organizativa del grupo multinacional; en ese contexto, los elementos esenciales descritos en las solicitudes de decisión anticipada hacen hincapié en una relocalización prevista de actividades en Bélgica, la realización de nuevas inversiones o la creación de empleo en el país.

- (22) En resumen, las entidades belgas de un grupo que han obtenido una decisión anticipada sobre la base del régimen examinado pueden proceder cada año, sobre la base del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, a un ajuste proactivo a la baja de la base imponible del impuesto de sociedades, deduciendo los supuestos «beneficios extraordinarios» del beneficio realmente registrado. Las autoridades belgas consideran que esos beneficios extraordinarios no deben imputarse a la entidad belga de un grupo, por lo que deben ser excluidos de su base imponible en Bélgica, de conformidad con el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92. En consecuencia, una entidad belga de un grupo que se beneficie de una exención de los beneficios extraordinarios tributa sobre el importe correspondiente a la diferencia entre el beneficio realmente registrado y los «beneficios extraordinarios».

2.2. Marco legislativo y normativa aplicable

2.2.1. La imposición de la renta con arreglo al sistema del impuesto de sociedades en Bélgica

- (23) El CIR92 establece las normas de imposición de la renta aplicables en Bélgica. En su artículo 1 se definen cuatro categorías de impuestos sobre la renta, que abarcan el impuesto sobre la renta de las personas físicas (título II: artículos 3 a 178), de las empresas residentes (título III: artículos 179 a 219), de otras personas jurídicas (título IV: artículos 220 a 226) y de los contribuyentes no residentes: personas físicas, empresas y otras personas jurídicas (título V: artículos 227 a 248/3).
- (24) El artículo 183 del CIR92 dispone que las rentas sujetas al impuesto en virtud del título III (empresas residentes) son del mismo tipo que las sometidas al impuesto en virtud del título II (personas jurídicas) y que el importe imponible se determina con arreglo a las normas aplicables a los beneficios. El artículo 24 del CIR92 precisa que las rentas imposables 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.».
- (25) El artículo 185, apartado 1, del CIR92 dispone que las empresas son imposables por el importe total de los beneficios antes de su distribución. Esta disposición, en combinación con los artículos 1, 24 y 183 del CIR92, significa que el beneficio imponible en virtud del derecho fiscal belga engloba, como punto de partida y sin perjuicio de posibles ajustes posteriores al alza o a la baja, el importe total de los beneficios registrados en las cuentas del contribuyente.
- (26) En efecto, la base imponible del impuesto belga sobre la renta se determina tomando como punto de partida el beneficio realmente registrado en las cuentas del contribuyente. Con posterioridad, se pueden aplicar cierto número de ajustes al alza (como los gastos no admitidos) o a la baja (como la exención parcial de determinados dividendos distribuidos, la deducción de pérdidas acumuladas, incentivos fiscales, etc.) para determinar la base imponible. Para cada una de estas operaciones, los contribuyentes deben comunicar información a la administración fiscal mediante su declaración de impuestos (formulario 275.1) y estar en condiciones de aportar los justificantes de tales ajustes.
- (27) Cuando el derecho fiscal belga prevé una exención permanente de parte de los beneficios realmente registrados en las cuentas del contribuyente en concepto de reserva, es posible efectuar un ajuste en la primera operación de cálculo de la base imponible mediante un «incremento de la situación inicial de las reservas».
- (28) Por consiguiente, si bien la base imponible no siempre se corresponde con el beneficio neto realmente registrado en las cuentas anuales del contribuyente, debido a los ajustes aportados a la misma a efectos fiscales, para su

determinación se han de tomar como punto de partida las cifras realmente registradas en las cuentas. La determinación de la base imponible comienza, por ejemplo, con el cálculo del incremento o la reducción neta de las reservas imponibles (beneficios/pérdidas del ejercicio, beneficios/pérdidas acumulados de otros años, otros beneficios reservados) durante el ejercicio fiscal. En los casos justificados en aplicación de disposiciones del derecho fiscal o a raíz de un control fiscal, las cifras registradas en las cuentas del contribuyente o las indicadas en su declaración de impuestos pueden ser objeto de ajustes o correcciones.

2.2.2. Ley de 21 de junio de 2004 que modifica el CIR92

- (29) Mediante la Ley de 21 de junio de 2004 ⁽¹³⁾, Bélgica introdujo nuevas disposiciones fiscales relativas a las operaciones transfronterizas de entidades asociadas en el marco de un grupo multinacional. En particular, se añadió un segundo párrafo al artículo 185 del CIR92 a fin de transponer al derecho fiscal belga el principio internacionalmente admitido de «plena competencia» para la fijación de los precios de transferencia ⁽¹⁴⁾. El artículo 185, apartado 2, del CIR92 dispone lo siguiente:

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

- a) cuando las dos empresas estén vinculadas, en sus relaciones comerciales o financieras, por condiciones acordadas o impuestas que difieran de las que acordarían dos empresas independientes, los beneficios que podría haber realizado unas de las empresas de no existir tales condiciones pero no haya realizado debido a dichas condiciones, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa;
- b) cuando en los beneficios de una empresa se incluyan beneficios también recogidos en los beneficios de otra empresa, y los beneficios así incluidos sean beneficios que habrían podido ser realizados por esa otra empresa si las condiciones acordadas entre ambas hubieran sido las que acordadas entre dos empresas independientes, los beneficios de la primera empresa se ajustarán en consecuencia.

El apartado 1 se aplica mediante decisión anticipada, sin perjuicio de la aplicación del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición.»

- (30) Aunque su redacción es distinta, el artículo 185, apartado 2, del CIR92 es similar al artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que constituye la base jurídica de los ajustes de los precios de transferencia en la mayoría de los convenios celebrados entre dos jurisdicciones para evitar la doble imposición de los ingresos generados por un residente en una de dichas jurisdicciones («convenios en materia de doble imposición»).
- (31) De conformidad con el último párrafo del artículo 185, apartado 2, del CIR92, el ajuste al alza contemplado en la letra a) y el ajuste a la baja contemplado en la letra b) deben ser objeto de un procedimiento de autorización previa obligatorio que dé lugar a una decisión anticipada. Las únicas excepciones a esta norma son los casos en los que el ajuste se derive de la aplicación del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (el «Convenio de arbitraje de la UE») ⁽¹⁵⁾ o de un convenio en materia de doble imposición.
- (32) La Ley de 21 de junio de 2004 introdujo asimismo una modificación al artículo 235, apartado 2, del CIR92, para que las normas en materia de fijación de los precios de transferencia establecidas en el artículo 185, apartado 2, del CIR92, se aplicasen asimismo a los establecimientos permanentes belgas de empresas no residentes.

⁽¹³⁾ Ley de 21 de junio de 2004 por la que se modifica el Código de impuestos sobre la renta de 1992 y la Ley de 24 de diciembre de 2002 que modifica el régimen de sociedades en materia de impuestos sobre la renta e instituye un sistema de decisión anticipada en materia fiscal, publicada en el *Moniteur belge* de 9 de julio de 2004: http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. La Ley entró en vigor el 19 de julio de 2004.

⁽¹⁴⁾ Véase la sección 2.3.2.

⁽¹⁵⁾ DO L 225 de 20.8.1990, p. 10.

2.2.3. Exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004 y orientaciones recogidas en la misma

2.2.3.1. Exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004

- (33) La exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004 (la «exposición de motivos») proporciona orientaciones sobre el objetivo y la aplicación del artículo 185, apartado 2, del CIR92 ⁽¹⁶⁾. Según la exposición de motivos, el artículo 185, apartado 2, del CIR92 «se basa en el texto del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE» ⁽¹⁷⁾. La exposición de motivos precisa además que «la disposición propuesta permite a la legislación belga ajustarse a la norma internacionalmente aceptada» ⁽¹⁸⁾. En ella se destaca el fuerte vínculo existente entre el derecho contable y el derecho fiscal, lo que tiene como consecuencia que una excepción al derecho contable a efectos fiscales requiera una base jurídica explícita. Así, se consideró necesario codificar el principio de plena competencia en el Código belga de impuestos sobre la renta para hacer posibles los ajustes de los precios de transferencia requeridos con arreglo a las normas acordadas a escala internacional, pero que constituyen una excepción al derecho contable.
- (34) Por lo que se refiere al ajuste a la baja previsto en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, la exposición de motivos explica que tiene por objeto «evitar o suprimir una (posible) doble imposición.». Precisa además que dicho ajuste solo se efectuará en la medida en que el Servicio de decisiones anticipadas considere justificado el ajuste primario tanto en su principio como en su importe.
- (35) La exposición de motivos incluye también orientaciones sobre lo que se debe considerar un grupo multinacional de empresas asociadas y sobre la misión del Servicio de decisiones anticipadas. En ella se expone, en particular, que el Servicio de decisiones anticipadas debe pronunciarse sobre la metodología utilizada, las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados para la determinación de la base imponible.

2.2.3.2. Circular administrativa de 4 de julio de 2006

- (36) El 4 de julio de 2006, se publicó una Circular administrativa con orientaciones relativas a la aplicación del artículo 185, apartado 2, del CIR92 (la «Circular») tanto para los ajustes al alza como para los ajustes a la baja de los precios de transferencia ⁽¹⁹⁾. La Circular confirma las definiciones formuladas en la exposición de motivos relativas a las entidades que forman parte de un grupo multinacional y las operaciones transfronterizas contempladas en el artículo 185, apartado 2, del CIR92. Describe asimismo la función, las responsabilidades y las competencias del Servicio de decisiones anticipadas.
- (37) La Circular hace referencia a la intervención obligatoria del Servicio de decisiones anticipadas para los ajustes a la baja, y a la autonomía de que dispone dicho Servicio para fijar las condiciones en cada caso concreto, lo que se supone contribuye a una eficacia y una certidumbre mayores para los contribuyentes y mejora el clima de inversión en Bélgica.
- (38) La Circular confirma que, para el cálculo de la base imponible, se efectuará un ajuste a la baja adecuado del beneficio en virtud del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, en la forma de un «incremento de la situación inicial de las reservas» en la declaración de impuestos de la empresa (formulario 275.1) ⁽²⁰⁾. Por lo que respecta al término «adecuado», utilizado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 en relación con el ajuste a la baja, la Circular señala que no habrá ajuste a la baja correlativo ⁽²¹⁾ cuando el ajuste al alza primario efectuado por otra jurisdicción sea excesivo. Describe asimismo el modo en que se deben registrar los ajustes de los precios de transferencia en las cuentas fiscales de la empresa belga. Por último, la Circular recuerda que el artículo 185, apartado 2, del CIR92 es aplicable desde el 19 de julio de 2004.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001; Cámara de Representantes de Bélgica, 30 de abril de 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁷⁾ Examen artículo por artículo, artículo 2: «El concepto de principio de plena competencia se introduce en la legislación fiscal mediante la adición de un segundo apartado en el artículo 185, CIR92. Se basa en el texto del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.»

⁽¹⁸⁾ idem «La disposición propuesta permite ajustar la legislación belga a la norma internacionalmente aceptada.»

⁽¹⁹⁾ Circular n.º Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006) de 4 de julio de 2007.

⁽²⁰⁾ Véase el considerando 27.

⁽²¹⁾ El glosario de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia define el ajuste correlativo como sigue: «Ajuste de la deuda tributaria de la empresa asociada establecida en una segunda jurisdicción fiscal, practicado por la administración tributaria de esa jurisdicción tras el ajuste primario realizado por la administración tributaria de la primera jurisdicción, con el fin de distribuir coherentemente los beneficios entre los dos países.»

2.2.3.3. Respuestas del ministro de Hacienda a preguntas parlamentarias sobre la exención de los beneficios extraordinarios

- (39) En respuesta a una pregunta parlamentaria formulada en 2005 ⁽²²⁾, el ministro de Hacienda de entonces confirmó que el beneficio realmente registrado por una entidad belga de un grupo que excediera del beneficio de plena competencia no debía imponerse en Bélgica y que no correspondía a las autoridades fiscales belgas determinar qué otras entidades extranjeras del grupo debían incluir esos beneficios extraordinarios en su base imponible.
- (40) Una pregunta parlamentaria de 2007 relativa a las decisiones anticipadas y la evasión fiscal internacional ⁽²³⁾ hace referencia al vínculo existente entre, por una parte, las letras a) y b) del artículo 185, apartado 2, del CIR92 y, por otra, los apartados 1 y 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. El diputado que formuló la pregunta observaba que la mayoría de los convenios en materia de doble imposición celebrados por Bélgica contenían únicamente una disposición relativa a los ajustes al alza de los precios de transferencia. En los convenios que incluían una disposición sobre los ajustes a la baja de los precios de transferencia, el ajuste a la baja efectuado por las autoridades belgas siempre constituía una reacción a un ajuste al alza efectuado por otro Estado parte. El diputado destacaba asimismo que pocos contribuyentes solicitarían una decisión anticipada sobre un ajuste al alza de los precios de transferencia, aun cuando, desde el punto de vista legal, la obligación se aplique también a este tipo de ajuste. Por último, el diputado preguntaba si Bélgica procedería a un ajuste a la baja unilateral a condición de que el país extranjero considerado adecuara su ajuste primario o fuera informado del ajuste a la baja belga.
- (41) El ministro de Hacienda de aquel momento respondió que, hasta entonces, solo se habían recibido, en efecto, solicitudes de ajuste a la baja. Además, el ministro afirmó que no correspondía a Bélgica especificar el país al que se debían imputar los beneficios extraordinarios y que era imposible, por tanto, determinar con qué país se debía intercambiar información sobre un ajuste a la baja belga.
- (42) En enero de 2015, a raíz de las revelaciones de la prensa en el asunto «LuxLeaks», se formularon nuevas preguntas parlamentarias al ministro de Hacienda en relación con el intercambio de información entre las administraciones fiscales o, en su defecto, la promoción del régimen de exención de los beneficios extraordinarios con el lema «Only in Belgium» y las posibilidades ofrecidas a las multinacionales de reducir el importe adeudado en concepto de impuesto de sociedades mediante las decisiones anticipadas ⁽²⁴⁾. El ministro de Hacienda recordó que, en las decisiones anticipadas relativas a la exención de los beneficios extraordinarios, el Servicio de decisiones anticipadas se limitaba a aplicar el principio de plena competencia, y confirmó la respuesta formulada en 2007 por el ministro de Hacienda sobre el intercambio de información.

2.2.4. Ley de 24 de diciembre de 2002 por la que se introduce un sistema de decisiones fiscales anticipadas

- (43) La Ley de 24 de diciembre de 2002 permite al ministro de Hacienda resolver mediante decisión anticipada sobre cualquier solicitud relativa a la aplicación de las disposiciones de derecho fiscal ⁽²⁵⁾.
- (44) El artículo 20 de esta Ley define qué es una decisión anticipada y establece el principio según el cual una decisión de este tipo no puede tener por efecto reducir el importe del impuesto adeudado o eximir al contribuyente de este.

«Por decisión anticipada se debe entender 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 una operación concretas que todavía no ha producido efectos fiscales.

La decisión anticipada no puede entrañar la exención o moderación del impuesto.».

- (45) El artículo 22 de la Ley define las circunstancias en las 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. El artículo 23 define el principio en virtud del cual las decisiones anticipadas vinculan en el futuro a la administración tributaria, así como las circunstancias en las que no la vinculan. Así sucede cuando la decisión anticipada no es conforme con lo dispuesto en los Tratados, el derecho de la Unión o el derecho nacional.

⁽²²⁾ Acta de la reunión de la Comisión de Finanzas y Presupuesto de 13 de abril de 2005, CRABV 51 COM 559 — 19.

⁽²³⁾ Acta de la reunión de la Comisión de Finanzas y Presupuesto de 11 de abril de 2007, CRABV 51 COM 1271 — 06.

⁽²⁴⁾ Acta de la reunión de la Comisión de Finanzas y Presupuesto de 6 de enero de 2015, CRABV 54 COM 043 — 02.

⁽²⁵⁾ Véase la nota 11 a pie de página.

- (46) La Ley de 21 de junio de 2004 introduce una modificación a la Ley de 24 de diciembre de 2002 por la que se establece un sistema de decisión anticipada en materia fiscal que entraña la creación de un organismo autónomo en el seno de la administración belga encargado de emitir las decisiones anticipadas ⁽²⁶⁾. Sobre la base de la Ley de 21 de junio de 2004, se creó el Servicio de decisiones anticipadas mediante Real Decreto de 23 de agosto de 2004 en el seno del Ministerio de Hacienda, con competencia para emitir las decisiones anticipadas (el «Servicio Público Federal de Hacienda»). El Servicio de decisiones anticipadas publica un informe anual de sus actividades.

2.3. Descripción de las instrucciones de la OCDE sobre los precios de transferencia

2.3.1. Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia

- (47) La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos («OCDE») proporciona a los países miembros instrucciones en materia fiscal. Las instrucciones de la OCDE en materia de precios de transferencia figuran en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias («Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia») ⁽²⁷⁾, ambos instrumentos jurídicos no vinculantes.
- (48) Habida cuenta del carácter no vinculante del Modelo de Convenio Tributario y de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, simplemente se alienta a las administraciones fiscales de los países miembros de la OCDE a seguirlas. No obstante, de un modo general, estos dos instrumentos se utilizan como punto de referencia e influyen de forma indudable en las prácticas tributarias de los países miembros de la OCDE (e incluso de países no miembros). Además, en muchos países miembros de la OCDE, estos instrumentos han adquirido fuerza de ley o sirven de referencia para la interpretación de los convenios en materia de doble imposición y de la legislación fiscal nacional ⁽²⁸⁾. Si la Comisión cita en la presente Decisión el Modelo de Convenio Tributario y las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia es porque esos instrumentos son resultado de debates de expertos en el marco de la OCDE y aportan precisiones sobre técnicas para superar retos comunes.
- (49) El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y los comentarios al mismo aportan orientaciones sobre la interpretación de los convenios en materia de doble imposición. Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia proporcionan a las administraciones tributarias y a las empresas multinacionales orientaciones sobre la aplicación del principio de plena competencia para determinar los precios de transferencia ⁽²⁹⁾. Por precios de transferencia se entiende los precios facturados por operaciones comerciales entre entidades distintas del mismo grupo de empresas. Las relaciones entre los miembros de un grupo multinacional pueden permitirles establecer, en sus relaciones intragrupo, que inciden en los precios de transferencia (y por consiguiente, en los ingresos imposables), condiciones especiales diferentes de las que habrían sido aplicables si los miembros del grupo hubieran actuado como empresas independientes ⁽³⁰⁾. De ese modo, es posible transferir beneficios de un territorio fiscal a otro, lo que puede incitar a asignar la menor cantidad posible de beneficios a los territorios en los que estén más gravados. Para evitar esas situaciones, las administraciones tributarias solo deberían aceptar los precios de transferencia entre empresas de un mismo grupo que remuneren las operaciones como si se hubieran fijado entre empresas independientes en condiciones comparables de plena competencia ⁽³¹⁾. Es lo que se denomina «principio de plena competencia».
- (50) La aplicación del principio de plena competencia descansa, por tanto, en una comparación entre las condiciones de las operaciones vinculadas (intragrupo) y las de operaciones comparables entre empresas independientes en circunstancias comparables, garantizando que ninguna de las posibles diferencias entre las situaciones comparadas pueda influir de forma significativa en las condiciones analizadas (por ejemplo, el precio o el margen) o que puedan practicarse correctivos razonablemente fiables para evitar la incidencia de tales diferencias.

⁽²⁶⁾ Véase la nota 13 a pie de página.

⁽²⁷⁾ Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, julio de 2010. Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia fueron adoptadas en su versión original el 27 de junio de 1995 por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, y se sometieron a una actualización sustancial en julio de 2010. En la presente Decisión, toda referencia a las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia se entenderá hecha a las Directrices de 2010.

⁽²⁸⁾ En Bélgica, el principio de plena competencia fue consagrado por la Ley del impuesto de sociedades mediante la introducción del artículo 185, apartado 2, del CIR92.

⁽²⁹⁾ Se alienta a las administraciones tributarias de los países miembros de la OCDE a que sigan las Directrices de la OCDE. No obstante, de un modo general, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia se utilizan como punto de referencia y tienen una influencia clara en las prácticas tributarias de los países miembros de la OCDE (e incluso de países no miembros).

⁽³⁰⁾ Véase el apartado 6 del prólogo de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia.

⁽³¹⁾ Las administraciones tributarias y los legisladores son conscientes de este problema y, por lo general, la legislación fiscal permite a dichas administraciones corregir las declaraciones fiscales de las empresas asociadas que no aplican correctamente los precios de transferencia para reducir su renta imponible, utilizando precios de sustitución que representen una aproximación fiable de los acordados por empresas independientes en condiciones comparables de plena competencia.

- (51) Tanto el Modelo de Convenio Tributario como las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia se basan en el principio, al que se han adherido los países miembros de la OCDE y otros, según el cual las distintas entidades jurídicas que conforman un grupo multinacional han de tratarse como entidades diferentes a efectos del impuesto de sociedades («criterio de la entidad independiente»). Del criterio de la entidad independiente se desprende que cada entidad individual de un grupo multinacional debe tributar por sus propios ingresos ⁽³²⁾. El criterio de la entidad independiente ha sido elegido como principio de imposición internacional por los países miembros de la OCDE a fin de establecer correctamente el impuesto en cada país y evitar la doble imposición, con vistas a prevenir conflictos entre administraciones tributarias y promover los intercambios y las inversiones internacionales.
- (52) El apartado 1.10 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia hace referencia explícita a las economías de escala y las ventajas de la integración (sinergias) por lo que respecta al criterio de la entidad independiente, en el que descansa el principio de plena competencia:

«Hay quienes observan imperfecciones inherentes al principio de plena competencia ya que el criterio de entidad independiente puede que no tenga siempre en cuenta las economías de escala y la interrelación entre la pluralidad de actividades generada por la integración de empresas. Sin embargo, no existen criterios objetivos aceptados por la generalidad que permitan distribuir las economías de escala o los beneficios derivados de la integración entre empresas asociadas.».

2.3.2. El principio de plena competencia

- (53) El principio de plena competencia se enuncia en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que sirve de base a los convenios en materia de doble imposición que vinculan a los países miembros de la OCDE, entre ellos Bélgica, y, cada vez más, a países no miembros. Dado que la flexibilidad prevista en el acuerdo de precios de transferencia puede acarrear el desplazamiento de la base imponible de un territorio a otro, la presencia del principio de plena competencia aplicable en los convenios en materia de doble imposición sirve al objetivo perseguido por dichos convenios, es decir, evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.
- (54) El artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE enuncia cómo proceder en la práctica a los ajustes de la base imponible en materia de precios de transferencia y precisa cuándo deben efectuarse.
- El apartado 1 de dicho artículo precisa que un Estado contratante podrá elevar la base imponible de un contribuyente residente en su territorio cuando considere que los precios de transferencia que aplica han conducido a una base impositiva demasiado baja, y autoriza al Estado a gravarlo en consecuencia. Es lo que se denomina «ajuste primario», mediante el cual la administración tributaria revisa al alza los beneficios imposables declarados por un contribuyente ⁽³³⁾.
 - El apartado 2 del artículo 9 se propone evitar que los beneficios así impuestos por el Estado contratante que procede al ajuste primario de conformidad con el apartado 1 del mismo artículo sean gravados también para una empresa asociada residente en otro Estado contratante ⁽³⁴⁾. A tal fin, el otro Estado contratante deberá o bien reducir la base impositiva de la empresa asociada en la medida de los beneficios ajustados gravados por el primer Estado a raíz del ajuste primario, o bien proceder al reembolso de los impuestos percibidos. No obstante, este ajuste por parte del otro Estado contratante no es automático. Si dicho Estado considera que el ajuste primario no está justificado, ya sea en su principio o en su importe, podrá abstenerse —y generalmente lo hará— de proceder a dicho ajuste ⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Véase el apartado 1.15 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia.

⁽³³⁾ El artículo 9, apartado 1, establece: «[...] cuando dos empresas [asociadas] estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.».

⁽³⁴⁾ El artículo 9, apartado 2, establece: «Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado —y, en consecuencia, grave— los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.».

⁽³⁵⁾ En caso de desacuerdo entre las partes con respecto al importe y el carácter del ajuste adecuado, se deberá aplicar el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, incluso en ausencia de una disposición como la del artículo 9, apartado 2. Las autoridades competentes afectadas solo están obligadas a hacer todo lo que esté en su mano, pero no a alcanzar un resultado, de forma que el problema de la doble imposición no puede resolverse si los Estados contratantes no han acordado una cláusula de arbitraje en el convenio tributario.

El ajuste a la baja efectuado por el otro Estado contratante sobre la base del artículo 9, apartado 2, se denomina «ajuste correlativo» y, cuando se concede, impide en efecto la doble imposición de los beneficios.

- (55) Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia prevén cinco métodos para establecer una aproximación de los precios de plena competencia y el reparto de los beneficios entre las empresas de un mismo grupo: i) el método del precio libre comparable; ii) el método del coste incrementado; iii) el método del precio de reventa; iv) el método del margen neto operacional (MMNO) y v) el método de la distribución del resultado. Dichas Directrices establecen una distinción entre los métodos tradicionales basados en las operaciones (los tres primeros) y los métodos basados en los resultados de las operaciones (los dos últimos). Las empresas multinacionales son libres de aplicar métodos de fijación de los precios de transferencia no descritos en las Directrices a condición de que conduzcan a unos precios de transferencia de plena competencia ⁽³⁶⁾.
- (56) El MMNO es uno de los «métodos indirectos» para realizar una aproximación de los precios de plena competencia de las operaciones y la distribución de los beneficios entre las empresas de un mismo grupo. Arroja una aproximación de los beneficios de plena competencia para una serie de operaciones vinculadas o para el conjunto de una actividad, más que para una operación en concreto.
- (57) Para aplicar el MMNO, es necesario elegir la parte de la operación vinculada o de una serie de operaciones vinculadas para la que se selecciona y analiza un indicador de beneficio neto ⁽³⁷⁾. Esta elección debe ser compatible con el análisis funcional efectuado. Por norma general, la parte objeto de análisis en el marco de un estudio basado en el MMNO es aquella a la que se puede aplicar el método del modo más fiable y para la que existen comparables más sólidos. En la práctica, será la menos compleja de las dos partes con arreglo al análisis funcional, y el beneficio residual generado por la operación vinculada o la serie de operaciones vinculadas se imputará a la parte menos compleja ⁽³⁸⁾.
- (58) Por consiguiente, el MMNO suele aplicarse en los casos en que una de las partes en una operación vinculada o en una serie de operaciones vinculadas aporta todas las contribuciones complejas y/o únicas asociadas a la operación u operaciones, mientras que la otra desempeña las funciones más corrientes o automáticas y no aporta ninguna contribución única, como sucede, por ejemplo, con un distribuidor de riesgo limitado. A la inversa, el MMNO probablemente será poco fiable si cada parte aporta contribuciones de valor únicas. En tal caso, se considera más adecuado para la fijación de los precios de transferencia el método de la distribución del resultado ⁽³⁹⁾.

2.4. Beneficiarios del régimen impugnado

- (59) El régimen de exención de los beneficios extraordinarios se aplica desde 2004 y fue adquiriendo importancia de forma progresiva. Según la información remitida por Bélgica, el número de empresas que se beneficiaron del régimen impugnado desde su introducción asciende a cincuenta y cinco, para un total de sesenta y seis decisiones anticipadas ⁽⁴⁰⁾. Las autoridades belgas han indicado que, desde la introducción del régimen impugnado, nunca rechazaron ninguna solicitud de decisión anticipada relativa a la exención de los beneficios extraordinarios ⁽⁴¹⁾. El número de decisiones anticipadas concedidas cada año desde la introducción del régimen en 2004 se indica en el cuadro.

Número de decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios concedidas desde 2004

Año	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Número de expedientes	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Fuente: Ministerio belga de Hacienda, a 31 de mayo de 2014.

⁽³⁶⁾ Con arreglo al apartado 2.9 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia: «Sin embargo, estos otros métodos no deben usarse como sustitutivos de los métodos reconocidos por la OCDE cuando estos últimos resulten más apropiados en función de los hechos y circunstancias del caso.»

⁽³⁷⁾ El glosario de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia define el indicador de beneficio neto como «la ratio del beneficio neto calculado sobre una base adecuada (por ejemplo, costes, ventas, activos)». Los indicadores de beneficio neto también se denominan normalmente indicadores de nivel de beneficio.

⁽³⁸⁾ Véase el apartado 3.18 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia.

⁽³⁹⁾ Véase el apartado 2.59 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia.

⁽⁴⁰⁾ Información actualizada a 31 de mayo de 2015.

⁽⁴¹⁾ Véase la respuesta de 18 de marzo de 2014 a la pregunta 1 de la segunda petición de información de la Comisión: «Precisamos que no se emitió ninguna decisión negativa.»

- (60) Bélgica ha comunicado los datos financieros esenciales relativos a las sesenta y seis decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios emitidas (para más detalles, véase el anexo).
- (61) Las situaciones en las que se concedió la exención de los beneficios extraordinarios pueden ilustrarse con los ejemplos expuestos en los considerandos 62 a 64.
- (62) Primer ejemplo: en su solicitud de decisión anticipada, la empresa A comunica su intención de incrementar su capacidad de producción de un determinado producto en su planta belga, y al mismo tiempo desplazar la función de coordinación (función de «empresario principal») de una filial extranjera a Bélgica. En la solicitud se indica asimismo que la empresa A va a transferir a Bélgica varios puestos de trabajo equivalentes a tiempo completo («ETC»). De la decisión anticipada se desprende que no se plantea ningún problema de doble imposición. En la decisión se indica que el hecho de que los beneficios contables en Bélgica sean más elevados que los de una empresa independiente se debe, en particular, a los conocimientos especializados, las ventajas en materia de compras, las listas de clientes, etc., existentes en el grupo antes del traslado a Bélgica de la función de empresario principal. No obstante, en la decisión anticipada, se menciona que el grupo ha puesto a disposición de la entidad belga esos «activos intangibles» a título gratuito, lo que significa que no existe ningún ingreso imponible en otra entidad del grupo y, por tanto, ningún riesgo de doble imposición. En realidad, la decisión anticipada recuerda en su punto 48 que «no corresponde a las autoridades fiscales belgas determinar en qué cuenta de beneficios de empresas extranjeras deben figurar los beneficios extraordinarios».
- (63) Segundo ejemplo: en su solicitud de decisión anticipada, la empresa B comunica su intención de efectuar inversiones de expansión en Bélgica. Afirma que la nueva inversión le resulta más ventajosa como entidad perteneciente a un grupo que como empresa independiente. Las sinergias contempladas en la decisión anticipada tienen que ver con las ventajas derivadas de unos costes de inversión más bajos debido a que ya posee una instalación en Bélgica, unos gastos de funcionamiento inferiores debido a que los gastos generales del emplazamiento pueden repartirse entre una base de producción más amplia y el acceso a energía barata.
- (64) Tercer ejemplo: en su solicitud de decisión anticipada, la empresa C explica su intención de convertir a su filial belga en empresario principal como resultado de una reestructuración de sus actividades en Europa. La empresa C incrementaría su plantilla en ETC en Bélgica. Bélgica acepta también en este caso utilizar el MMNO tomando en consideración los beneficios antes de impuestos obtenidos por empresas independientes en el marco de operaciones comparables en el mercado libre como indicador del nivel de beneficio para calcular la base imponible del empresario principal. Sobre esta base, la empresa C obtiene un ajuste a la baja de en torno al 60 % de sus beneficios netos antes de impuestos.
- (65) Tras examinar una muestra de veintidós decisiones anticipadas, la Comisión considera estos tres ejemplos representativos del régimen examinado. Aunque los hechos, los importes y las operaciones difieren de un caso a otro, todos ellos hacen referencia a multinacionales que han incrementado sus actividades en Bélgica y solicitado y obtenido que sus beneficios realmente registrados en Bélgica pero supuestamente atribuibles a sinergias, economías de escala u otros factores derivados de la pertenencia a un grupo fueran deducidos de la base imponible del impuesto de sociedades. Sobre la base de esa muestra, la Comisión observó que no se concedieron exenciones de los beneficios extraordinarios a pequeñas empresas, y las autoridades belgas no pudieron respaldar su alegación de que la exención de los beneficios extraordinarios podía concederse también a entidades pertenecientes a grupos pequeños o por razones distintas de la supuesta existencia de sinergias o economías de escala.
- (66) Cuando se les pidió que acreditaran el acceso a la exención de los beneficios extraordinarios para las pequeñas y medianas empresas (en lo sucesivo, «PYME»), las autoridades belgas citaron tres ejemplos de beneficiarios de pequeñas dimensiones:
- la empresa D con un balance total de [100-120] (*) millones EUR, un volumen de negocios de [60-80] millones EUR y una plantilla de [200-250] ETC;
 - la empresa E con un balance total de [70-90] millones EUR y una plantilla de [250-300] ETC;
 - la empresa F con un balance total de [50-70] millones EUR, un volumen de negocios de [70-90] millones EUR y una plantilla de [350-400] ETC.

(*) Datos amparados por el secreto profesional.

- (67) Cuando se les pidió que acreditaran el acceso a la exención de los beneficios extraordinarios por razones distintas de la supuesta existencia de sinergias y economías de escala, las autoridades belgas proporcionaron tres ejemplos. En esas decisiones anticipadas en materia de precios de transferencia, el Servicio de decisiones anticipadas aprobó, a petición de las entidades belgas de los grupos, ajustes correlativos a la baja para dichas entidades, sobre la base del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92. No obstante, en esos tres casos, los ajustes a la baja concedidos a las entidades belgas fueron consecuencia de ajustes primarios al alza, a través de los precios de transferencia, de los beneficios de las empresas asociadas del grupo en Alemania, el Reino Unido y Dinamarca, efectuados respectivamente por las administraciones tributarias alemana, británica y danesa.
- (68) La presente Decisión no contempla ni los ajustes correlativos auténticos de los precios de transferencia ni otros ajustes similares. Solo afecta a las decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios, pues constituyen una reducción unilateral y proactiva de la base imponible belga no correspondiente a un ajuste al alza primario de los precios de transferencia efectuado por otra jurisdicción fiscal, sin más indicación que la intención de incluir los importes deducidos en una base impositiva extranjera. Para la aplicación de la exención de los beneficios extraordinarios, no se requiere que los beneficios exentos hayan sido gravados o al menos incluidos en la base imponible de otra empresa extranjera del grupo. Esta característica distingue las decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios de otras decisiones anticipadas en materia de precios de transferencia emitidas por el Servicio de decisiones anticipadas sobre la base del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, que también permiten reducir los beneficios realmente registrados a efectos fiscales, pero en cuyo caso la reducción es consecuencia de la imposición real o de un ajuste al alza primario de los precios de transferencia por parte de una administración tributaria extranjera.

3. RAZONES QUE JUSTIFICARON LA INCOACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

- (69) La Comisión decidió incoar el procedimiento de investigación formal por estimar, con carácter preliminar, que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios constituía un régimen de ayudas estatales prohibido por el artículo 107, apartado 1, del Tratado, debido a su incompatibilidad con el mercado interior.
- (70) En primer lugar, según la opinión preliminar de la Comisión, el régimen de exención de los beneficios extraordinarios constituye un régimen de ayudas estatales en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo ⁽⁴²⁾, que autoriza a determinadas empresas belgas pertenecientes a grupos multinacionales a obtener, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales, una importante reducción del impuesto de sociedades que deberían abonar en Bélgica. La Comisión llegó a esta conclusión a pesar de que la exención se conceda mediante decisiones fiscales anticipadas.
- (71) En segundo lugar, la Comisión estimó, con carácter preliminar, que el régimen impugnado concedía una ventaja selectiva a sus beneficiarios. Consideró que el régimen constituía una excepción al sistema de referencia, dado que eximía parte de los beneficios realizados del impuesto sobre la renta de las sociedades, cuando dichos beneficios eran realmente generados por la entidad belga del grupo y consignados en su contabilidad. La Comisión expuso también sus dudas sobre el hecho de que los beneficios denominados «extraordinarios», exentos en el marco del régimen, fueran conformes con el principio de plena competencia, pues es muy discutible que se pueda identificar por separado esa parte de los beneficios y, en todo caso, se han sobrestimado los beneficios reales derivados de la pertenencia a un grupo multinacional.
- (72) Con carácter preliminar, la Comisión concluyó también que la ventaja concedida por el régimen impugnado era selectiva porque solo se beneficiaban de ella las entidades belgas de un grupo multinacional. En efecto, no podían declarar tales beneficios las entidades belgas que ejercían sus actividades exclusivamente en Bélgica. Además, por lo general, los beneficiarios del régimen relocizaron una parte importante de sus actividades en Bélgica o efectuaron importantes inversiones en el país.
- (73) La Comisión estimó también, con carácter preliminar, que la exención de los beneficios extraordinarios no podía justificarse por la necesidad de evitar la doble imposición, ya que no representaba la contrapartida de la intención de otro país de instituir los mismos beneficios.

⁽⁴²⁾ Con efecto a partir del 14 de octubre de 2015, el 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 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión codificada) (DO L 248 de 24.9.2015, p. 9), derogó y sustituyó al Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 83 de 27.3.1999, p. 1). Las referencias al Reglamento (CE) n.º 659/1999 deben entenderse hechas al Reglamento (UE) 2015/1589 y leerse utilizando el cuadro de correspondencias que figura en el anexo II de este último Reglamento.

- (74) Dado que se cumplían todas las demás condiciones enunciadas en el artículo 107, apartado 1, del TFUE y ninguna razón aparente permitía establecer la compatibilidad del régimen de exención de los beneficios extraordinarios con el mercado interior, la Comisión llegó a la conclusión preliminar de que este régimen constituía un régimen de ayudas estatales incompatible con el mercado interior. En consecuencia, decidió incoar el procedimiento previsto en el artículo 108, apartado 2, del TFUE con respecto al régimen examinado.

4. OBSERVACIONES DE BÉLGICA

- (75) Bélgica formuló observaciones sobre el marco elegido en la Decisión de incoación para apreciar la medida, alegó incumplimiento del principio de igualdad de trato y afirmó que la Decisión de incoación contenía varios errores de interpretación.

4.1. Observaciones de Bélgica sobre el marco elegido para apreciar la medida y el principio de igualdad de trato

- (76) Bélgica discute que el artículo 185, apartado 2, del CIR92, la Circular de 4 de julio de 2006, los informes anuales del Servicio de decisiones anticipadas y el análisis de las decisiones fiscales anticipadas, combinados, constituyan un régimen que reúna los criterios enunciados en el artículo 1, letra d), del Reglamento (UE) 2015/1589. Considera que, a falta de un examen detenido de todas las decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios, el análisis de la medida como régimen debe centrarse exclusivamente en las disposiciones legales. Estima que los ejemplos aportados en la Decisión de incoación se eligieron de forma selectiva y solo permiten llegar a conclusiones superficiales.
- (77) Sostiene asimismo que es el único Estado miembro contra el cual la Comisión ha incoado el procedimiento de investigación formal para un régimen de decisiones anticipadas, en vez de para una medida concreta, cuando la mayoría de los Estados miembros recurren a decisiones fiscales anticipadas. Bélgica considera que este modo de proceder es contrario al principio de igualdad de trato.

4.2. Observaciones de Bélgica sobre la existencia de errores de interpretación en la Decisión de incoación

4.2.1. Lugar reservado al beneficio contable y al sistema de referencia

- (78) Bélgica afirma que la Comisión concede demasiada importancia al beneficio contable de las empresas belgas para determinar el sistema de referencia. La legislación belga relativa al impuesto de sociedades autoriza o prescribe numerosos ajustes, tanto al alza como a la baja, para pasar del beneficio contable a un beneficio imponible. Según Bélgica, esos ajustes, en especial los previstos en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, constituyen un elemento inherente al sistema de referencia y se aplican a todos los contribuyentes que reúnen las condiciones para beneficiarse de los mismos.
- (79) Bélgica afirma también que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 se propone evitar la doble imposición. Dado que ni los grupos nacionales ni las entidades independientes están afectados por problemas de doble imposición económica, se encuentran en una situación fáctica y jurídica distinta de las empresas multinacionales por lo que se refiere al objetivo perseguido por la medida considerada. El artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 no constituye, por tanto, una excepción al sistema fiscal común.

4.2.2. La aplicación por Bélgica del principio de plena competencia sobre la base del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 no confiere ninguna ventaja

- (80) Bélgica afirma que, en virtud de su sistema de impuesto de sociedades, solo se pueden gravar los beneficios de plena competencia. Además, dado que la Comisión ha aceptado con anterioridad el empleo del principio de plena competencia para establecer la existencia de una ventaja a efectos de la apreciación de ayudas estatales, una decisión fiscal anticipada solo puede conferir una ventaja a un contribuyente si es contraria al principio de plena competencia.
- (81) Bélgica recuerda que la fijación de los precios de transferencia no solo sirve para establecer el precio adecuado de los bienes y servicios intercambiados entre partes asociadas, sino también para efectuar el reparto de los

beneficios extraordinarios entre las distintas empresas de un grupo. Sostiene que, aun cuando se facturen correctamente todas las operaciones interempresas, ello no significa necesariamente que el beneficio total sea conforme al principio de plena competencia ⁽⁴³⁾. Añade que el propio mecanismo de ajustes en materia de precios de transferencia acredita que, a efectos fiscales, no se pueden tomar como base los precios recogidos en las cuentas comerciales. En consecuencia, carece de importancia que el beneficio comercial sea superior al beneficio de plena competencia aceptado.

- (82) Bélgica afirma que los beneficios extraordinarios no pueden atribuirse a las entidades belgas con arreglo al criterio de entidad independiente, en el que se basa precisamente el principio de plena competencia. Por tanto, la exclusión de estos beneficios de la base imponible de las entidades belgas no tiene por efecto conferirles una ventaja. En opinión de Bélgica, no existe consenso a escala internacional sobre el modo en que deben repartirse entre las distintas entidades de un grupo los beneficios obtenidos de las sinergias intragrupo o las economías de escala. Aun cuando los beneficios extraordinarios escapasen a toda imposición al no ser gravados por ninguna otra jurisdicción fiscal y quedar exentos en Bélgica, no corresponde a esta última velar por que todos los beneficios sean objeto de imposición.
- (83) Bélgica aporta una descripción del procedimiento en dos fases que se menciona en líneas generales en el considerando 15, y que se utiliza para determinar los beneficios deducidos en virtud de la exención de los beneficios extraordinarios.
- (84) Considera que el origen de los beneficios extraordinarios es irrelevante para saber si el régimen concede o no una ventaja, desde el momento en que Bélgica grava íntegramente el beneficio de plena competencia de las entidades afectadas. Bélgica afirma que los beneficios extraordinarios son resultado, por lo general, de sinergias o economías de escala y remite al apartado 1.10 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia para justificar la no asignación de dichos beneficios a Bélgica ⁽⁴⁴⁾. Estima que, si los beneficios extraordinarios no se atribuyen a ninguna otra jurisdicción fiscal y, en consecuencia, no se someten a imposición, es por un fallo del principio de plena competencia.
- (85) Bélgica refuta que existan incoherencias en la elección del método de fijación de los precios de transferencia más adecuado o de la parte sometida a análisis. Además, en su opinión, las posibles incoherencias observadas no pueden generalizarse a efectos de apreciación del régimen sin efectuar un análisis en profundidad, caso por caso, de todas las decisiones anticipadas.
- (86) Bélgica afirma que la imposición o no de los beneficios extraordinarios en el extranjero no es responsabilidad suya. Se han publicado algunas decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios y algunas empresas han demostrado transparencia en sus cuentas anuales. El intercambio de información no es posible, dado que no corresponde a Bélgica decidir la asignación de los beneficios ni el lugar de imposición de los mismos. Si resulta que esos beneficios no son sometidos a imposición, la causa será una disparidad entre el derecho belga y el derecho extranjero o un fallo del principio de plena competencia.

4.2.3. La aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 no es selectiva

- (87) Bélgica se remite a la jurisprudencia del Tribunal General ⁽⁴⁵⁾ para afirmar que las empresas beneficiarias del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 no presentan características comunes que permitan distinguirlas de las demás empresas, salvo el hecho de que reúnen las condiciones de aplicación de dicha disposición. En opinión de Bélgica, el hecho de que solo las multinacionales se beneficien de esta disposición no basta para establecer su carácter selectivo, dado que las empresas de este tipo, a diferencia de las empresas extraterritoriales, por ejemplo, no comparten características comunes en términos de sector económico, actividad, magnitud del balance, número de trabajadores o país de establecimiento.
- (88) Bélgica refuta así el argumento de que la relocalización de actividades importantes, la realización de inversiones o la creación de empleo en Bélgica constituyen una condición implícita o explícita para la emisión de decisiones fiscales anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios. Según Bélgica, la legislación no impone ninguna condición de este tipo y el Servicio de decisiones anticipadas no está facultado para establecer tales condiciones. La única obligación legal que se impone al solicitante es facilitar una descripción de sus actividades, así como una descripción completa de la situación o la operación concreta, tal como prevé el artículo 21 de la Ley de 24 de diciembre de 2002 por la que se instaura el sistema de decisión anticipada en el derecho fiscal belga.

⁽⁴³⁾ Bélgica remite a este respecto a los ejemplos de servicios intragrupo no remunerados que figuran en los apartados 7.12 y 7.13 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia.

⁽⁴⁴⁾ Véase el considerando 52.

⁽⁴⁵⁾ Asunto T-399/11, Banco Santander SA y Santusa Holding, SL/Comisión Europea, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4. Justificación

- (89) Bélgica considera justificada la exención de los beneficios extraordinarios por tratarse de un medio necesario y proporcionado de evitar una posible doble imposición. Destaca que esta exención no tiene por objeto reducir las dobles imposiciones efectivas ni ponerles remedio.

4.2.5. Recuperación

- (90) Bélgica afirma que, en cualquier caso, habría que excluir la recuperación de las ayudas en virtud de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima ⁽⁴⁶⁾, dado que en decisiones anteriores en materia de precios de transferencia y ayudas estatales la Comisión consideró que no se puede concluir la existencia de una ayuda estatal cuando un Estado miembro se adhiere al principio de plena competencia ⁽⁴⁷⁾, habida cuenta de la ausencia de una legislación armonizada a escala de la Unión en este ámbito. Bélgica remite, además, a las conclusiones del Consejo de Ministros sobre el Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas) ⁽⁴⁸⁾, que hacen referencia a otro régimen supuestamente basado en principios idénticos a los del régimen de exención de los beneficios extraordinarios ⁽⁴⁹⁾, y argumenta que la Comisión no consideró este último problemático en materia de ayudas estatales hasta diez años después de expirado el régimen de acuerdos relativos al capital informal. Por último, la recuperación de las ayudas sería de una complejidad excepcional y entrañaría una doble imposición, así como una desigualdad de trato entre Bélgica y los demás Estados miembros que también emiten decisiones anticipadas en materia fiscal.

5. OBSERVACIONES DE LOS INTERESADOS

- (91) AGC Glass Europe SA/NV y [...] formularon sus observaciones el 1 y el 3 de julio de 2015, respectivamente. Las dos empresas se beneficiaron de decisiones anticipadas en virtud del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92.
- (92) En sus observaciones, AGC Glass Europe SA/NV observa que nunca aplicó ni ejecutó la decisión anticipada que se le concedió en virtud del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92.
- (93) [...] afirma que se la menciona erróneamente en la Decisión de incoación entre los beneficiarios de la medida considerada. Añade que obtuvo un acuerdo previo en materia de precios que puede acarrear o bien un ajuste al alza de los precios de transferencia sobre la base del artículo 185, apartado 2, letra a), del CIR92 o bien un ajuste a la baja con arreglo al artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 ⁽⁵⁰⁾. Habida cuenta de estos elementos, considera que no se beneficia del régimen y pide que se le excluya de la decisión final o de cualquier acción de recuperación que esta pueda conllevar.

6. APRECIACIÓN DE LA MEDIDA

6.1. Existencia de un régimen

- (94) La Comisión considera que la medida en cuestión constituye un régimen de ayudas en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento (UE) 2015/1589. Con arreglo a dicho artículo, se entiende por régimen de ayudas «el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales.».
- (95) La jurisprudencia de la Unión no aporta indicación alguna sobre la interpretación de esta definición. La Comisión observa, no obstante, que las jurisdicciones de la Unión han admitido en el pasado su práctica de calificar de régimen de ayudas, con arreglo a esta disposición, medidas fiscales que presentan muchas características idénticas a las del régimen examinado ⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, apartados 69 y 147.

⁽⁴⁷⁾ *Ibid.*

⁽⁴⁸⁾ Véanse las conclusiones de la Presidencia con ocasión del Consejo Ecofin de 19 de marzo de 2003, que remiten al informe del Grupo «Código de Conducta» con referencia 7018/1/03 FISC 31 REV 1 y pueden consultarse en: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/es/pdf>

⁽⁴⁹⁾ El denominado «régimen de acuerdos relativos al capital informal» se identifica como régimen E002 en los documentos del Código de Conducta.

⁽⁵⁰⁾ [...] adjunta a sus observaciones la decisión anticipada en cuestión y el estudio de los precios de transferencia en que se basa.

⁽⁵¹⁾ Véanse, en particular, los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, y el asunto C-519/07 P, Commission/Koninklijke FrieslandCampina, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Por definición, un régimen de ayudas responde a los tres criterios siguientes: i) se trata de un dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas; ii) el régimen no requiere medidas de aplicación adicionales; y iii) el régimen define los beneficiarios potenciales de las ayudas de un modo general y abstracto.
- (97) Por lo que respecta al primero de esos criterios, la exención de los beneficios extraordinarios se concede sobre la base del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92. Esta disposición, introducida en el Código belga de impuestos sobre la renta por la Ley de 21 de junio de 2004 autoriza los ajustes a la baja de los precios de transferencia incluidos en la base imponible de los contribuyentes cuando se reúnen determinadas condiciones. Dicha disposición se cita en las distintas decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios como base legal de la misma y Bélgica la menciona en varios documentos en los que se describe la exención ⁽⁵²⁾.
- (98) La aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 se explica en la exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004, en la Circular de 4 de julio de 2006 y en las respuestas aportadas por el ministro de Hacienda a las preguntas parlamentarias relativas a la aplicación de esta disposición. Dichas respuestas confirman que la aplicación de la exención de los beneficios extraordinarios va más allá de lo previsto en la citada disposición y se amplía a los beneficios que no han sido incluidos en el beneficio de una empresa asociada que forme parte del mismo grupo en otro territorio fiscal. El hecho de que no existe ninguna obligación de demostrar que los mismos beneficios están incluidos en la base imponible de las dos empresas asociadas (una en el extranjero y otra en Bélgica) es un elemento importante que permite distinguir las decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios de otras decisiones anticipadas que autorizan un ajuste a la baja de los precios de transferencia en virtud del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 ⁽⁵³⁾.
- (99) En resumen, el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, la exposición de motivos de la Ley de 21 de junio de 2004, la Circular de 4 de julio de 2006 y las respuestas del ministro de Hacienda a las preguntas parlamentarias sobre la aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, constituyen los actos sobre cuya base se concede la exención de los beneficios extraordinarios.
- (100) En cuanto al segundo criterio, la Comisión considera que el término «medidas de aplicación» supone el ejercicio de un poder de apreciación no despreciable por parte de la autoridad que concede las ayudas, que puede influir en su importe, características o condiciones de concesión mediante la adopción de actos posteriores ⁽⁵⁴⁾. A la inversa, la mera aplicación técnica del acto que prevé la concesión de las ayudas consideradas no constituye una medida de aplicación en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento (UE) 2015/1589.
- (101) La Comisión considera que la exención de los beneficios extraordinarios se concede sin que sean necesarias medidas de aplicación adicionales, en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento (UE) 2015/1589. Los elementos necesarios para beneficiarse de la exención pueden describirse *in abstracto* y ponen de manifiesto la existencia de un patrón de conducta sistemático en cuanto a la concesión de las ayudas, comprobado en la muestra de decisiones anticipadas examinada por la Comisión y descrito por Bélgica en sus observaciones sobre la Decisión de incoación.
- (102) Así, la exención de los beneficios extraordinarios se concede en presencia de los siguientes elementos acumulativos:

— las entidades beneficiarias pertenecen a una empresa multinacional;

⁽⁵²⁾ También permiten concluir la existencia de un régimen el hecho de que, en su informe anual, el Servicio de decisiones anticipadas mencione las decisiones de exención de los beneficios extraordinarios como una categoría específica de decisiones anticipadas y el hecho de que otras autoridades belgas promocionen el régimen. Véase, en particular, Región de Bruselas Capital, <http://www.investinbrussels.com>, «Belgian R&D incentives unparalleled in Europe», 18.1.13: «Companies established in Belgium acting as the principal in a centralised business model can also apply an “excess accounting profit” ruling, resulting in an average tax rate of between 7-9 %»; Servicio Público Federal de Hacienda, Célula de fiscalidad de las inversiones extranjeras, presentaciones tituladas «Incitants fiscaux en Belgique», 2009, y «Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices», París, 9 de octubre de 2007, consultables en la siguiente dirección: http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeren/publications/presentations

⁽⁵³⁾ No todos los ajustes a la baja efectuados en virtud del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 se basan en la existencia de los denominados «beneficios extraordinarios». Esta disposición se utiliza también como base jurídica de los ajustes de los precios de transferencia efectuados cuando, a petición de un contribuyente belga, Bélgica acepta reducir la base imponible como reacción a un ajuste al alza inicial efectuado en otro territorio fiscal. El hecho de que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 se utilice asimismo como base jurídica para los ajustes a la baja de la base imponible distintos de los asociados a la exención de los beneficios extraordinarios no impide que constituya la base jurídica del régimen impugnado.

⁽⁵⁴⁾ Por ejemplo, cuando una entidad pública está facultada para utilizar distintos instrumentos a fin de promover la economía local y establece distintas medidas de ayuda a tal efecto, ello implica el ejercicio de un poder de apreciación considerable en cuanto al importe, las características o las condiciones de concesión de la ayuda, así como sobre el objetivo que se persigue alcanzar con su concesión, por lo que no se puede concluir la existencia de un régimen de ayudas. Véase la Decisión 2012/252/UE de la Comisión, de 13 de julio de 2011, relativa a la ayuda estatal n.º C 6/08 (ex NN 69/07) ejecutada por Finlandia a favor de Ålands Industrihus Ab (DO L 125 de 12.5.2012, p. 33), considerando 110.

- dichas entidades han de obtener una autorización previa obligatoria mediante decisión del Servicio de decisiones anticipadas, de forma que la ayuda solo se puede conceder para beneficios resultantes de una situación nueva que todavía no haya producido efectos fiscales, como una reorganización que conlleve la relocalización del empresario principal en Bélgica, un aumento de las actividades o la realización de nuevas inversiones en el país ⁽⁵⁵⁾;
 - los beneficios realizados por dichas entidades exceden de los beneficios que habrían obtenido entidades autónomas comparables en circunstancias similares;
 - dichas entidades no deben acreditar un ajuste al alza primario en otro Estado miembro.
- (103) Como se indica en el considerando 65, la Comisión evaluó una muestra de veintidós decisiones anticipadas, que puede considerarse representativa del régimen examinado. En realidad, aunque las circunstancias concretas, los importes y las operaciones difieren de una decisión anticipada a otra, todas ellas tienen por objeto multinacionales de gran tamaño que han incrementado sus actividades en Bélgica y han solicitado y obtenido que sus beneficios realmente registrados en Bélgica pero supuestamente atribuibles a sinergias, economías de escala u otros factores derivados de la pertenencia a un grupo fueran deducidos de la base imponible del impuesto de sociedades.
- (104) Contrariamente a lo que afirma Bélgica, el hecho de que la Comisión se remita a aspectos comunes observados en una muestra de decisiones anticipadas no significa que considere que los elementos de ayuda estatal se deriven de decisiones anticipadas individuales y no de un régimen. La Comisión estima que las decisiones anticipadas son el instrumento por medio del cual se aplica el régimen, tal como prevé la ley en que descansa este, y que la descripción de determinadas decisiones anticipadas concretas en la Decisión de incoación solo se propone ilustrar el modo en que se ha aplicado el régimen en la práctica. En todo caso, en la sección 4.1 de la Decisión de incoación, la Comisión explica con claridad las razones por las que en aquel momento estimaba que la medida constituía un régimen de ayudas, de forma que Bélgica no podía albergar la más mínima ilusión sobre la probabilidad de que la Comisión considerara los elementos de ayuda estatal derivados de decisiones anticipadas y no de un régimen.
- (105) La obligación de obtener una decisión anticipada individual para beneficiarse de la exención de los beneficios extraordinarios no constituye una medida de aplicación, sino una modalidad técnica de aplicación del régimen, que sirve para confirmar el cumplimiento de las condiciones definidas por el régimen y comprobar el método elegido por el contribuyente para determinar el importe de los beneficios supuestamente extraordinarios que deben quedar exentos ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Esta conclusión no resulta afectada por el hecho de que el Servicio de decisiones anticipadas disponga de un limitado poder de apreciación para aceptar el porcentaje concreto de ajuste a la baja aplicable a la base imponible en función de la información aportada por el contribuyente o para evaluar si se cumplen determinadas condiciones para la concesión de la deducción (por ejemplo, la existencia de una situación nueva que todavía no haya producido efectos fiscales). En efecto, la existencia de un servicio especial encargado de las decisiones anticipadas que dispone de un poder exclusivo en la materia para evaluar la fiabilidad de la aproximación del

⁽⁵⁵⁾ Si bien el contribuyente está obligado, en teoría, a presentar un estudio de los precios de transferencia, la exención de los beneficios extraordinarios se aplica por principio, sin que sea necesario demostrar la existencia de una doble imposición. Además, la exención descansa siempre en la hipótesis de que los beneficios extraordinarios son imputables a sinergias, economías de escala u otras ventajas resultantes de la pertenencia a un grupo multinacional.

⁽⁵⁶⁾ Véase, por analogía, la Decisión 2003/601/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas C 54/2001 (ex NN 55/2000) Irlanda — Beneficios en el extranjero (DO L 204 de 13.8.2003, p. 51) (en particular, su considerando 30); la Decisión 2003/755/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica (DO L 282 de 30.10.2003, p. 25) (en particular, su considerando 13: un centro de coordinación puede acogerse al régimen previa autorización individual por Real Decreto); la Decisión 2003/515/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos en favor de las actividades de financiación internacional (DO L 180 de 18.7.2003, p. 52) (en particular, su considerando 16: la administración fiscal neerlandesa debía autorizar la constitución de una reserva para riesgos que entrañase una exención fiscal en virtud del régimen); la Decisión 2003/501/CE de la Comisión, de 16 de octubre de 2002, relativa al régimen de ayudas estatales C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Centros de coordinación — ejecutado por Luxemburgo (DO L 170 de 9.7.2003, p. 20) (en particular, su considerando 9: era necesaria una autorización administrativa previa para poder beneficiarse del estatuto fiscal especial concedido por el régimen a los centros de coordinación); y la Decisión 2003/81/CE de la Comisión, de 22 de agosto de 2002, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a los «centros de coordinación de Vizcaya» (DO L 31 de 6.2.2003, p. 26) (en particular, su considerando 14: para poder beneficiarse del régimen fiscal de los centros de coordinación, las empresas debían obtener primero una autorización de las autoridades fiscales válida para un período máximo de cinco años).

importe de los beneficios extraordinarios declarado por el contribuyente en la segunda etapa, requiere necesariamente un poder limitado de apreciación por parte del Servicio de decisiones anticipadas. No obstante, este último solo permite garantizar una aplicación coherente de la exención.

- (107) El Servicio de decisiones anticipadas emitió de forma sistemática decisiones de exención de los beneficios extraordinarios cuando se cumplían las condiciones enunciadas en el considerando 102. Además, tal como ha confirmado Bélgica, el Servicio de decisiones anticipadas nunca rechazó ninguna solicitud de decisión anticipada de exención de los beneficios extraordinarios ⁽⁵⁷⁾.
- (108) La Comisión concluye que la exención de los beneficios extraordinarios no requiere ninguna medida de aplicación adicional.
- (109) Por lo que respecta al tercer criterio, el acto sobre cuya base se concede la exención de los beneficios extraordinarios define de forma general y abstracta a los beneficiarios potenciales de dicha exención. La aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, que constituye la base jurídica de las decisiones anticipadas necesarias para beneficiarse de la exención, se limita a las entidades que forman parte de «un grupo multinacional de empresas asociadas».
- (110) En conclusión, la exención de los beneficios extraordinarios, tal como fue sistemáticamente aplicada por el Servicio de decisiones anticipadas, reúne las condiciones para caracterizar la existencia de un régimen de ayudas que se definen en el artículo 1, letra d) del Reglamento (UE) 2015/1589. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando se trate de un régimen de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características generales del régimen en cuestión, y no está obligada a examinar cada caso concreto en el que se haya aplicado ⁽⁵⁸⁾.

6.2. Existencia de una ayuda

- (111) Con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado, son incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.
- (112) Según jurisprudencia constante, la calificación de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado requiere que se cumplan todas las condiciones enunciadas en el mismo ⁽⁵⁹⁾. Así, para que una medida pueda calificarse de ayuda estatal, debe tratarse en primer lugar de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, debe poder afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a una empresa; y, en cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia ⁽⁶⁰⁾.
- (113) Por lo que respecta a la primera condición para la existencia de ayuda, la exención de los beneficios extraordinarios se basa en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 y en todos los documentos de orientación que apoyan la interpretación de esta disposición por las autoridades belgas. Además, la exención se concede por medio de decisiones anticipadas obligatorias, que son emitidas por el Servicio de decisiones anticipadas, un órgano de la administración fiscal belga, y son vinculantes para la administración fiscal belga. Por consiguiente, la exención de los beneficios extraordinarios es imputable al Estado belga.
- (114) En cuanto a la financiación del régimen con fondos del Estado, según jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, una medida en virtud de la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención fiscal que, si bien no entraña una transferencia positiva de fondos del Estado, sitúa a dichas empresas en una situación financiera más favorable que los demás contribuyentes, constituye una ayuda estatal ⁽⁶¹⁾. La Comisión demostrará en la sección 6.3 que la exención de los beneficios extraordinarios entraña una reducción del impuesto adeudado en Bélgica por las empresas que obtuvieron una decisión anticipada en virtud del régimen examinado, que no abonaron así el impuesto que habrían debido pagar en virtud del sistema común de

⁽⁵⁷⁾ Véase el considerando 59.

⁽⁵⁸⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, apartado 82; el asunto 248/84, Alemania/Comisión, ECLI:EU:C:1987:437, apartado 18; y el asunto C-75/97, Bélgica/Comisión, ECLI:EU:C:1999:311, apartado 48.

⁽⁵⁹⁾ Véase el asunto C-399/08 P, Comisión Europea/Deutsche Post AG, ECLI:EU:C:2010:481, apartado 38, y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁽⁶⁰⁾ Véase el asunto C-399/08 P, Comisión Europea/Deutsche Post AG, ECLI:EU:C:2010:481, apartado 39, y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁽⁶¹⁾ Véanse los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión Europea/Government of Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 72, y la jurisprudencia citada en el mismo.

imposición de los beneficios de las sociedades de no haber existido el régimen. Por consiguiente, la exención de los beneficios extraordinarios da lugar a una pérdida de recursos del Estado, dado que toda reducción del impuesto debido por las empresas beneficiarias del régimen acarrea una pérdida de ingresos fiscales, de los que Bélgica habría dispuesto normalmente.

- (115) Por lo que se refiere a la segunda condición para la existencia de una ayuda estatal, las empresas beneficiarias del régimen examinado son empresas multinacionales que ejercen sus actividades en varios Estados miembros, de forma que cualquier ayuda a su favor puede afectar a los intercambios dentro de la Unión. Además, el hecho de que solo se pueda emitir una decisión anticipada de exención para los beneficios derivados de una situación nueva supone la relocalización o el aumento de las actividades de la empresa en Bélgica y, dado que la ventaja aportada por la exención es proporcional a la importancia de las nuevas actividades y los nuevos beneficios generados por la empresa en Bélgica, el régimen puede influir en las elecciones efectuadas por los grupos multinacionales en materia de localización de sus inversiones en la Unión y afectar, por tanto, a los intercambios dentro de la Unión.
- (116) Por otra parte, se considera que una medida concedida por el Estado falsea o amenaza con falsear la competencia cuando puede reforzar la posición competitiva de los beneficiarios con respecto a otras empresas competidoras ⁽⁶²⁾. En la medida en que, al reducir el impuesto adeudado en virtud del sistema común de imposición de los beneficios de las empresas, libera a las empresas beneficiarias de una carga que normalmente habrían tenido que soportar, el régimen examinado falsea o amenaza con falsear la competencia pues refuerza la posición financiera de esas empresas, de tal modo que se cumple también la cuarta condición para la existencia de una ayuda estatal.
- (117) Por lo que se refiere a la tercera condición para la existencia de una ayuda estatal, la Comisión demostrará en la sección siguiente que el régimen examinado otorga una ventaja selectiva a las entidades belgas de un grupo admitidas a dicho régimen, así como a los grupos multinacionales a los que pertenecen. Tal ventaja resulta de un ajuste a la baja unilateral de su base imponible, que acarrea una reducción del impuesto de sociedades adeudado por dichas entidades en Bélgica con respecto al impuesto que normalmente habrían debido pagar con arreglo al sistema común de imposición de los beneficios de las empresas.

6.3. Existencia de una ventaja selectiva

- (118) Según la jurisprudencia, el artículo 107, apartado 1, del Tratado «requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a “determinadas empresas o producciones” en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad» ⁽⁶³⁾.
- (119) En los asuntos relativos a la fiscalidad, el Tribunal de Justicia ha desarrollado un análisis en tres etapas para determinar si una medida fiscal es selectiva ⁽⁶⁴⁾. En primer lugar, hay que determinar cuál es el régimen fiscal común o normal aplicable en el Estado miembro: el «sistema de referencia». En segundo lugar, se debe determinar si la medida fiscal considerada constituye una excepción a dicho sistema, en la medida en que introduzca diferencias entre operadores económicos que se encuentren, por lo que respecta a los objetivos intrínsecos del sistema, en una situación jurídica y fáctica comparable. Si la medida constituye una excepción al sistema de referencia, se debe establecer, en tercer lugar, si está justificada por la naturaleza o la economía general del sistema de referencia. Una medida fiscal que constituya una excepción a la aplicación del sistema de referencia puede estar justificada si el Estado miembro de que se trate demuestra que se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal ⁽⁶⁵⁾. Si es así, la medida fiscal no es selectiva. La carga de la prueba en esta tercera etapa corresponde al Estado miembro.

6.3.1. Determinación del sistema de referencia

- (120) A efectos del análisis del carácter selectivo de una medida de ayuda, el sistema de referencia está integrado por un conjunto coherente de normas que se aplican, sobre la base de criterios objetivos, a todas las empresas que entren en su ámbito de aplicación, tal como se defina en su objetivo.

⁽⁶²⁾ Véase el asunto 730/79, Philip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, apartado 11; y los asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, apartado 80.

⁽⁶³⁾ Asunto C-172/03, Heiser ECLI:EU:C:2005:130, apartado 40.

⁽⁶⁴⁾ Véanse los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, apartados 49 y 63.

⁽⁶⁵⁾ Véanse los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 65.

6.3.1.1. El sistema de referencia es el sistema del impuesto de sociedades en Bélgica.

- (121) En el caso que nos ocupa, la Comisión considera que el sistema de referencia es 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 en Bélgica ⁽⁶⁶⁾, cuyo objetivo es la imposición de los beneficios de todas las empresas sujetas al impuesto en Bélgica. El sistema del impuesto de sociedades en Bélgica se aplica a las empresas residentes en Bélgica, así como a las sucursales belgas de empresas no residentes. Las empresas residentes en Bélgica ⁽⁶⁷⁾ están obligadas a pagar el impuesto de sociedades sobre los beneficios que realicen en todo el mundo ⁽⁶⁸⁾, salvo que sea de aplicación un convenio en materia de doble imposición. Las empresas no residentes solo están sujetas el impuesto de sociedades para determinados tipos de ingresos de origen belga ⁽⁶⁹⁾. En ambos casos, el impuesto de sociedades belga se adeuda sobre el beneficio total, independientemente de que se haya generado en Bélgica o en todo el mundo. Por consiguiente, como norma general, se considera que todas las empresas que generan ingresos en Bélgica se encuentran en una situación jurídica y fáctica similar desde el punto de vista de la fiscalidad de las empresas.
- (122) El beneficio total se determina con arreglo a las normas sobre los beneficios enunciadas en las disposiciones relativas al cálculo de los beneficios imponible de los empresarios individuales, tal como se definen en el artículo 24 del CIR92. El beneficio total corresponde a los ingresos menos los gastos deducibles, que por lo general se registran en la contabilidad, de forma que el beneficio realmente registrado constituye la base de cálculo del beneficio total imponible en virtud del sistema del impuesto de sociedades en Bélgica ⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2. La exención de los beneficios extraordinarios no forma parte integrante del sistema de referencia.

- (123) En virtud del sistema del impuesto de sociedades en Bélgica, el beneficio realmente registrado es objeto de una serie de ajustes al alza y a la baja previstos por el derecho fiscal belga para obtener el beneficio total imponible ⁽⁷¹⁾. A este respecto, Bélgica alega que todos los ajustes aportados al beneficio realmente registrado que preconiza el CIR92, entre ellos la exención de los beneficios extraordinarios, forman parte integrante del sistema de referencia.
- (124) La Comisión no comparte la opinión de que la exención de los beneficios extraordinarios forme parte integrante del sistema de referencia por las razones expuestas en los considerandos 125 a 128.
- (125) En primer lugar, ninguna disposición del CIR92 prescribe la exención de los beneficios extraordinarios. En efecto, la Comisión señala que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 sobre cuya base se concede la exención de los beneficios extraordinarios remite a operaciones o acuerdos específicos entre dos entidades asociadas que formen parte de un grupo. El carácter de plena competencia de las condiciones fijadas para esas operaciones o acuerdos puede conducir a un ajuste de los precios de transferencia sobre la base de esta disposición, pero no autoriza ni prescribe una exención unilateral abstracta de una parte o un porcentaje fijos del beneficio realmente registrado por una entidad belga perteneciente a un grupo multinacional. Esta disposición exige, más bien, que se identifique una operación o un acuerdo (o una serie de operaciones) con una contraparte extranjera concreta y asociada perteneciente al grupo. En efecto, solo el artículo 185, apartado 2, letra a), del CIR92, que se refiere a los ajustes al alza de los precios de transferencia, permite a la administración fiscal belga efectuar un ajuste unilateral primario de los precios de transferencia cuando las condiciones establecidas para una operación o un acuerdo se aparten de las que se habrían acordado en condiciones de plena competencia. A la inversa, la aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, que hace referencia a los ajustes a la baja de los precios de transferencia, incluye la condición adicional de que el beneficio generado por la operación o el acuerdo que vaya a quedar exento haya sido incluido en el beneficio de la contraparte extranjera en dicha operación o acuerdo.
- (126) En segundo lugar, el sistema del impuesto de sociedades en Bélgica tiene por objeto gravar a todas las empresas sujetas al impuesto sobre la base de sus beneficios reales, ya se trate de empresas autónomas o pertenecientes a un grupo, ya pertenezcan a un grupo nacional o multinacional, ya pertenezcan a un grupo multinacional de

⁽⁶⁶⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, apartado 95.

⁽⁶⁷⁾ Es decir, las empresas que tienen en Bélgica su domicilio social, su establecimiento principal o su sede de dirección o de administración [artículo 2, apartado 1, punto 5), del CIR92].

⁽⁶⁸⁾ Véase el artículo 185, apartado 1, del CIR92.

⁽⁶⁹⁾ Se incluyen los ingresos de los bienes inmobiliarios ubicados en Bélgica, los ingresos procedentes de elementos del activo o de capitales belgas y los beneficios realizados por mediación de un establecimiento permanente situado en Bélgica (artículos 227-229 del CIR92).

⁽⁷⁰⁾ Véase el considerando 25.

⁽⁷¹⁾ Véanse los considerandos 26 a 28.

grandes o pequeñas dimensiones y estén instaladas en Bélgica desde hace poco o ejerzan en dicho país sus actividades desde hace muchos años. En otras palabras, todos esos contribuyentes se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable en relación con el objetivo perseguido por el sistema del impuesto de sociedades, es decir, gravar a todas las empresas sujetas al impuesto sobre la base de sus beneficios reales. El derecho belga enumera, por otra parte, las entidades presentes en Bélgica que están sujetas al impuesto de sociedades, e incluye a toda empresa, asociación, establecimiento u organismo legalmente constituido que tenga personalidad jurídica y se dedique a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo ⁽⁷²⁾. Ni la forma jurídica de la empresa ni su estructura (grupo de empresas o no) constituyen un criterio decisivo por lo que respecta a la recaudación del impuesto de sociedades en Bélgica. Por consiguiente, aunque los ajustes aportados al beneficio realmente registrado y accesibles a todos los contribuyentes sean de carácter general y, por tanto, no selectivos con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE ⁽⁷³⁾, la exención de los beneficios extraordinarios hace una distinción entre esos contribuyentes, dado que solo pueden beneficiarse del régimen examinado las entidades belgas que formen parte de un grupo multinacional de tamaño suficiente y ejerzan actividades en Bélgica desde hace poco tiempo, tal como se explica en la sección 6.3.2.

- (127) En tercer lugar, las diferencias de cálculo del beneficio imponible entre las empresas autónomas y las empresas pertenecientes a un grupo no repercuten en forma alguna en el objetivo del sistema del impuesto de sociedades en Bélgica, es decir, imponer el beneficio de todas las empresas residentes o activas mediante un establecimiento permanente en Bélgica, ya sean autónomas o integradas. Si el cálculo del beneficio imponible en el caso de las empresas autónomas no integradas/nacionales que efectúan operaciones en el mercado es relativamente sencillo, dado que descansa en la diferencia entre los ingresos y las cargas determinados por un mercado competitivo, el cálculo del beneficio imponible de las empresas integradas de un grupo multinacional requiere el empleo de datos indirectos. Así, las empresas integradas de un grupo multinacional deben fijar los precios que van a aplicar a las operaciones intragrupo para calcular el beneficio imponible, en lugar de utilizar precios directamente dictados por el mercado. Aun cuando cabe estimar que determinadas decisiones estratégicas se adoptan en el interés superior del grupo en su conjunto, el impuesto de sociedades en Bélgica se recauda sobre entidades individuales y no sobre grupos. El régimen examinado afecta exclusivamente al beneficio imponible de las empresas belgas de un grupo, de forma que cualquier reducción de los ingresos fiscales se basa en los resultados individuales de dichas empresas. Si bien es cierto que la legislación fiscal belga prevé disposiciones particulares aplicables a los grupos, por lo general tienen por objeto establecer unas condiciones de igualdad entre las empresas no integradas y las entidades económicas estructuradas en forma de grupos, pero no conceder un trato más favorable a estas últimas.
- (128) Por último, si la Comisión aceptase el argumento de Bélgica a este respecto, ello significaría que un Estado miembro podría sustraerse a la aplicación de las normas de la Unión en materia de ayudas estatales mediante la mera introducción de una exención en su código fiscal.

6.3.1.3. Conclusión sobre el sistema de referencia

- (129) A modo de conclusión, el sistema de referencia que debe tomarse en consideración para establecer si la exención de los beneficios extraordinarios tiene o no carácter selectivo es el sistema del impuesto de sociedades en Bélgica, cuyo objetivo es imponer el mismo modo los beneficios de todas las empresas residentes o activas mediante un establecimiento permanente en Bélgica. En efecto, dado que el objetivo del régimen examinado es ajustar el beneficio imponible de la empresa a efectos de la recaudación del impuesto de sociedades en Bélgica de conformidad con el sistema del impuesto de sociedades en Bélgica, este sistema constituye el sistema de referencia con respecto al cual debe examinarse el régimen para establecer si se ha otorgado a sus beneficiarios una ventaja selectiva.

6.3.2. La exención de los beneficios extraordinarios constituye una excepción al sistema de referencia.

- (130) Una vez establecido que el sistema común del impuesto de sociedades en Bélgica es el sistema de referencia con respecto al cual debe apreciarse el régimen examinado, conviene establecer si la exención de los beneficios extraordinarios constituye una excepción a dicho sistema de referencia que entrañe una desigualdad de trato entre empresas que se encuentren en una situación jurídica y fáctica similar a la luz del objetivo perseguido por dicho sistema.

⁽⁷²⁾ Artículo 179 en combinación con el artículo 2, apartado 1, punto 5, del CIR92.

⁽⁷³⁾ Véase el asunto C-6/12 P, Oy, ECLI:EU:2013:525, apartado 18; y los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/ Government of Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 73.

- (131) Por lo que respecta a esta segunda etapa del análisis del carácter selectivo, la determinación de si una medida fiscal constituye o no una excepción al sistema de referencia irá acompañada por lo general de la definición de la ventaja conferida a sus beneficiarios. En efecto, cuando una medida fiscal conlleva una reducción injustificada del impuesto adeudado por los beneficiarios, que, de no existir esta, deberían pagar un impuesto más elevado en virtud del sistema de referencia, dicha reducción constituye tanto una excepción al sistema de referencia como una ventaja conferida por la medida fiscal.
- (132) La Comisión considera que la exención de los beneficios extraordinarios concedida sobre la base del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 constituye una excepción al sistema del impuesto de sociedades en Bélgica y no una mera aplicación del mismo. Como se demostrará en las dos subsecciones siguientes, la Comisión considera que esta excepción confiere una ventaja selectiva a los beneficiarios del régimen examinado.
- (133) En primer lugar, la exención de los beneficios extraordinarios se aparta del sistema común de imposición de los beneficios de las sociedades previsto por el sistema del impuesto de sociedades en Bélgica, en virtud del cual las entidades de empresas residentes o activas a través de un establecimiento permanente en Bélgica están sujetas al impuesto sobre la base de su beneficio total, es decir, el beneficio realmente registrado, y no sobre la base de un beneficio hipotético obtenido estimando un «beneficio de plena competencia ajustado» para la entidad en cuestión. La exención de los beneficios extraordinarios confiere a las entidades belgas de un grupo beneficiarias del régimen examinado una ventaja selectiva a efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE, al eximir parte del beneficio realmente registrado del impuesto de sociedades en Bélgica ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Además, sin perjuicio del considerando anterior, independientemente de que se considere que el sistema de referencia comprende una norma general que prevé que las empresas de un grupo multinacional residentes o activas a través de un establecimiento permanente en Bélgica no deban ser gravadas sobre el beneficio realmente registrado que exceda del beneficio de plena competencia, que no es el caso ⁽⁷⁵⁾, la Comisión estima que la exención de los beneficios extraordinarios constituye una mala aplicación del principio de plena competencia y, por tanto, una desviación de este, que forma parte de dicho sistema ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1. El régimen examinado proporciona una ventaja selectiva a sus beneficiarios mediante una excepción al sistema común del impuesto de sociedades en Bélgica.

- (135) Se puede conferir una ventaja económica reduciendo de distintos modos la carga fiscal de una empresa y, en particular, reduciendo la base imponible o el importe del impuesto adeudado ⁽⁷⁷⁾. Como se ha explicado en la sección 2.1, el régimen de exención de los beneficios extraordinarios permite a las entidades residentes o activas a través de un establecimiento permanente en Bélgica que forman parte de un grupo multinacional reducir el impuesto adeudado en Bélgica deduciendo de su beneficio realmente registrado el denominado «beneficio extraordinario». Dicho beneficio extraordinario se calcula estimando el beneficio medio hipotético que una empresa autónoma que ejerza actividades comparables podría realizar en circunstancias comparables. La diferencia entre el beneficio realmente registrado de la entidad y el beneficio medio hipotético se traduce después en un porcentaje de exención del beneficio antes de impuestos a fin de obtener un porcentaje de beneficio extraordinario medio en un período determinado. Dicho porcentaje representa la base imponible adoptada para el beneficiario en virtud del régimen examinado para los cinco años durante los cuales la decisión anticipada vincula a la administración fiscal belga.
- (136) No obstante, la exención de los beneficios extraordinarios no es accesible a todas las entidades de empresas que se encuentran en una situación jurídica y fáctica similar, que, a la luz del objetivo del sistema del impuesto de sociedades en Bélgica, que es imponer los beneficios de las empresas, son todas las empresas sujetas al impuesto

⁽⁷⁴⁾ Véase la sección 6.3.2.1.

⁽⁷⁵⁾ Véase la sección 6.3.1.2.

⁽⁷⁶⁾ Véase la sección 6.3.2.2.

⁽⁷⁷⁾ Véase el asunto C-66/02, Italia/Comisión, ECLI:EU:C:2005:768, apartado 78; el asunto C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, ECLI:EU:C:2006:8, apartado 132; el asunto C-522/13, Ministerio de Defensa y Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, apartados 21 a 31. Véase asimismo el apartado 9 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384 de 10.12.1998, p. 3). Véase asimismo la Decisión 2003/601/CE, considerandos 33 a 35.

de sociedades en Bélgica. En efecto, el sistema del impuesto de sociedades en Bélgica no contiene ningún principio ni norma que permita eximir fiscalmente el beneficio realmente registrado que exceda un nivel hipotético de beneficio de plena competencia ⁽⁷⁸⁾. El artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, invocado por Bélgica para conceder la exención de los beneficios extraordinarios en virtud del régimen examinado, no tiene ni ese sentido ni ese efecto. El régimen examinado constituye más bien una excepción a la norma general prevista por el derecho fiscal belga, según la cual se impone el beneficio realmente registrado.

- (137) Por consiguiente, la Comisión confirma el parecer expresado en el considerando 89 de la Decisión de incoación, es decir, que el régimen examinado es selectivo a varios niveles y por varias razones.
- (138) En primer lugar, la exención de los beneficios extraordinarios solo es accesible a las entidades que forman parte de un grupo multinacional, y no a las entidades autónomas o pertenecientes a grupos nacionales de empresas. En efecto, dado que el régimen examinado se basa en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, que limita la aplicación de la exención —y la concesión de una decisión anticipada necesaria para beneficiarse de la exención— a las entidades que realizan operaciones transfronterizas, solo las entidades belgas que formen parte de un grupo multinacional pueden beneficiarse de esta exención de los beneficios extraordinarios. En otras palabras, la ventaja económica conferida a los beneficiarios en virtud del régimen examinado es selectiva *de jure*, ya que solo es accesible a las entidades pertenecientes a un grupo multinacional, y no a las entidades autónomas o que formen parte de un grupo nacional de empresas. En particular, las entidades pertenecientes a un grupo nacional de empresas podrían actuar también como empresario principal a raíz de una reorganización nacional y argumentar así que su beneficio realmente registrado tras dicha reorganización es superior al beneficio medio hipotético que podría registrar una empresa autónoma que ejerciera actividades comparables, como resultado de la (supuesta) creación de sinergias o economías de escala a nivel nacional. No obstante, a diferencia de los empresarios principales con sede en Bélgica de sus competidores internacionales, que tratan con empresas extranjeras vinculadas al grupo, estas entidades no pueden beneficiarse de la rebaja de su base imponible prevista por el régimen examinado en caso de beneficio extraordinario, ya que no se encuadran en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92.
- (139) En segundo lugar, para beneficiarse de la exención de los beneficios extraordinarios con arreglo al régimen examinado, el Servicio de decisiones anticipadas debe emitir una autorización previa en la forma de una decisión anticipada, y esa autorización solo se puede obtener para situaciones u operaciones futuras, que todavía no hayan producido efectos fiscales, y no para situaciones existentes. El sistema de decisiones anticipadas en materia fiscal introducido en el Código fiscal belga mediante la Ley de 24 de diciembre de 2002 dispone, en efecto, que una decisión anticipada solo se aplicará «a una situación o una operación concreta que todavía no haya producido efectos desde el punto de vista fiscal» para el contribuyente de que se trate ⁽⁷⁹⁾. Más en concreto, un contribuyente no puede solicitar una decisión anticipada relativa a las consecuencias fiscales de su situación actual, ya que una decisión fiscal anticipada solo puede cubrir las consecuencias fiscales de una «situación nueva». Estas condiciones se aplican asimismo a las decisiones fiscales anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios en virtud del régimen examinado. En efecto, en la muestra de decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios analizada por la Comisión, cada decisión anticipada mencionaba inversiones importantes y/o la creación de empleo y/o la relocalización de actividades en Bélgica ⁽⁸⁰⁾. Estos elementos no se enumeran de forma explícita como condiciones para la concesión de la exención de los beneficios extraordinarios sobre la base del

⁽⁷⁸⁾ Véase el considerando 125.

⁽⁷⁹⁾ Véase el considerando 44.

⁽⁸⁰⁾ Véase la Decisión de 26 de febrero de 2013, en el asunto 2011.569, apartado 42: «Le programme d'investissement lié à ces projets est le suivant: [...] mise en place d'une troisième ligne de production: investissement de USD 2.2 millions [...] mise en place d'une quatrième et cinquième ligne de production: complément d'investissement d'au moins USD 5 millions [...]»; apartado 43: «En terme de création d'emplois, de tels investissements devraient résulter en une augmentation du nombre de travailleurs du groupe en Belgique d'au-moins 30 à 40 équivalents temps plein»; apartado 83: «[...] (La demandeuse) s'engage à augmenter ses capacités de production en Belgique. [...]» y apartado 91: «(la demandeuse) réalisera un bénéfice supérieur en Belgique du fait des économies d'échelles et des synergies dont elle bénéficiera en raison de l'augmentation de sa capacité de production suite à la décision d'investissement additionnel par le groupe»; Decisión de 30 de enero de 2007 en el asunto 600.460, apartado 15: «[...] the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007»; apartado 18: «The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium»; Decisión de 15 de diciembre de 2005 en el asunto 500.249, apartado 6: «De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoeename als gevolg van deze nieuwe investering [...] wordt geraamd op 25 mensen»; Decisión de 10 de diciembre de 2013 en el asunto 2013.540, sección 2: Impacto sobre el nivel de empleo en Bélgica [...] apartado 68: «Grâce à la création de la centrale d'achat et du bureau de qualité en Belgique, 20 nouveaux emplois pourront être créés ou préservés en Belgique. Le recrutement de 4 personnes supplémentaires est également envisagé à moyen terme, après 2015.» apartado 69: «[...] le nombre de points de vente en Belgique ainsi que la surface commerciale [...] devraient augmenter. On peut dès lors s'attendre à la création d'emplois supplémentaires dans le réseau belge de distribution.» apartado 70: «Il convient également de mettre en évidence (qu'en cas de faillite le nombre d'emplois perdus au sein de l'entreprise reprise) se serait élevé à [...] 300 équivalents temps plein.» apartados 71-72: «Il est à noter que (la demandeuse) envisage également [...] de créer un nouvel entrepôt de stockage [...] ce qui conduirait à la création de nouveaux emplois.»

artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, pero son esenciales para poder obtener una decisión anticipada, que es obligatoria para la aplicación de la exención de los beneficios extraordinarios. Así pues, la obligación de que exista una «situación nueva», que se deriva de la obligación de solicitar con antelación una decisión anticipada para beneficiarse de la exención de los beneficios extraordinarios ⁽⁸¹⁾, establece de forma automática una selectividad entre los grupos multinacionales que modifican su modelo de empresa estableciendo nuevas actividades en Bélgica y todos los demás operadores económicos (incluidos los grupos multinacionales) que mantienen los modelos de empresa existentes en Bélgica.

- (140) En tercer lugar, el régimen de exención de los beneficios extraordinarios exonera el beneficio supuestamente resultante de sinergias, economías de escala u otras ventajas derivadas de la pertenencia a un grupo multinacional. Aunque todos los grupos de empresas pueden hacer valer esas ventajas, solo se ven inducidas a obtener una decisión anticipada en virtud del régimen examinado las entidades pertenecientes a un grupo multinacional suficientemente grande para generar beneficios significativos a partir de sinergias, economías de escala y otras ventajas intragrupo. La razón de ello es que el proceso de obtención de una decisión anticipada requiere una solicitud detallada en la que se exponga la nueva situación que justifica la exención, se especifique la presencia de la entidad en términos de puestos de trabajo y se aporte un estudio completo de los beneficios extraordinarios, lo cual resulta claramente más gravoso para los grupos de empresas pequeños que para los grandes. En efecto, las sinergias y los ahorros de costes invocados en las solicitudes de decisión anticipada exigen que el alcance y la magnitud de las actividades sean suficientemente importantes para justificar tal solicitud. Así, en respuesta a una petición de la Comisión, Bélgica no pudo aportar un solo ejemplo de exención de los beneficios extraordinarios que fuera solicitada y obtenida por una entidad belga de un grupo multinacional de pequeñas dimensiones. En otras palabras, el régimen examinado es también selectivo *de facto* dado que solo las entidades belgas de un grupo multinacional de grandes dimensiones, o en el mejor de los casos medianas, pueden beneficiarse de hecho de la exención de los beneficios extraordinarios, y no las entidades que formen parte de un grupo multinacional de pequeño tamaño.
- (141) En conclusión, dado que el régimen examinado solo permite a las entidades belgas que formen parte de un grupo multinacional suficientemente grande y que implante nuevas actividades en Bélgica reducir su base imponible deduciendo del beneficio realmente registrado el denominado «beneficio extraordinario», se debe considerar que este régimen aporta una ventaja selectiva a dichas entidades a los efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE. En efecto, al reducir el importe del impuesto normalmente adeudado en virtud del sistema común de imposición de los beneficios de las empresas, la exención de los beneficios extraordinarios aligera el presupuesto de esas entidades belgas de una carga que normalmente deberían soportar, confiriéndoles así una ventaja selectiva.
- (142) Bélgica justifica la diferencia de trato concedida por el régimen examinado remitiéndose a la sentencia del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014 en el asunto T-399/11 y alegando que el hecho de que una medida fiscal se limite a las multinacionales no basta para concluir su selectividad, dado que ese grupo de empresas, a diferencia de las empresas extraterritoriales, por ejemplo, no comparten características comunes en términos de sector económico, actividad, magnitud del balance, número de trabajadores o país de establecimiento ⁽⁸²⁾. No obstante, la sentencia a la que hace referencia Bélgica no solo ha sido recurrida ⁽⁸³⁾, sino que no es aplicable al régimen examinado, dado que versa sobre si una ventaja fiscal vinculada a operaciones financieras concretas es selectiva, mientras que el régimen examinado se refiere a ventajas concedidas a categorías concretas de empresas. En efecto, en la sentencia a la que se refiere Bélgica, el Tribunal General estimó que una medida fiscal que favorezca la adquisición de filiales extranjeras con respecto a la adquisición de filiales nacionales no entraña ninguna ventaja selectiva a efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE, dado que no impide *a priori* a ninguna categoría de empresas beneficiarse de ella. A la inversa, solo determinadas categorías de empresas pueden beneficiarse del régimen de exención de los beneficios extraordinarios, en concreto las entidades que forman parte de un grupo multinacional suficientemente grande y que implante nuevas actividades en Bélgica.

⁽⁸¹⁾ En el caso de las decisiones anticipadas distintas de las relativas a la aplicación de la exención de los beneficios extraordinarios, esta obligación no plantea problemas de selectividad. Las decisiones anticipadas ordinarias solo aportan seguridad jurídica sobre el trato fiscal con arreglo a unas normas que se aplican de la misma forma a todas las empresas, con decisión anticipada o sin ella. Por consiguiente, salvo en el caso de la exención de los beneficios extraordinarios, el beneficio imponible será en principio el mismo, ya se haya fijado *a priori* en una decisión anticipada o *a posteriori* en una declaración fiscal. Sin embargo, la decisión anticipada de exención de los beneficios extraordinarios funciona en la práctica como una autorización previa. La legislación prevé que la rebaja en caso de beneficio extraordinario superior al beneficio de plena competencia se establezca por medio de una decisión anticipada y no pueda reclamarse *a posteriori* en una declaración fiscal. Por consiguiente, una empresa que registre en efecto unos beneficios (extraordinarios) elevados en el marco de su actividad normal no podrá beneficiarse de la exención de los beneficios extraordinarios. Así, dos empresas que se encuentren en la misma situación jurídica y fáctica, una de ellas a raíz de una reestructuración y la otra en el marco de su actividad normal, recibirán un trato diferente, ya que solo la primera podrá solicitar una decisión anticipada de exención de los beneficios extraordinarios.

⁽⁸²⁾ Asunto T-399/11, Banco Santander, SA y Santusa Holding, SL/Comisión Europea, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Asunto C-21/15 P, Comisión/Banco Santander y Santusa.

- (143) La Comisión tampoco considera, como afirma Bélgica, que la ventaja selectiva esté vinculada a la ausencia de imposición en el extranjero de los beneficios exentos en Bélgica, dado que es Bélgica la que reduce de forma unilateral la base imponible de la entidad belga de un grupo beneficiaria del régimen examinado, independientemente de la imposición efectiva o supuesta de los mismos beneficios por otro Estado miembro. En todo caso, el artículo 107, apartado 1, del TFUE prohíbe la concesión de una ayuda estatal por parte de un Estado miembro. Por consiguiente, la cuestión de saber si un régimen concreto confiere una ventaja a sus beneficiarios debe apreciarse a la luz de las acciones del Estado miembro considerado, es decir Bélgica. Dicha apreciación no debe tener en cuenta el hecho de que el régimen tenga un posible efecto neutro o negativo en las demás empresas del grupo como consecuencia de su tratamiento por otros Estados miembros.

6.3.2.2. El régimen examinado proporciona una ventaja selectiva al apartarse del principio de plena competencia.

- (144) Independientemente de que se considere o no que el sistema del impuesto de sociedades en Bélgica contiene una norma general que prohíbe imponer el beneficio realmente registrado por las entidades de un grupo multinacional que exceda del beneficio de plena competencia, lo cual discute la Comisión ⁽⁸⁴⁾, la exención de los beneficios extraordinarios constituye una excepción al sistema de referencia, dado que las razones que justifican tanto la exención como el método utilizado para determinar el beneficio extraordinario a efectos de la aplicación del régimen examinado infringen el principio de plena competencia, que forma parte de dicho sistema.

a) El principio de plena competencia en relación con el artículo 107, apartado 1, del Tratado

- (145) El Tribunal de Justicia ha resuelto ya que una reducción de la base imponible resultante de una medida fiscal que permita a un contribuyente recurrir, en el marco de operaciones intragrupo, a precios de transferencia que se aparten de los precios que se practicarían en condiciones de libre competencia entre empresas independientes que negocien en condiciones comparables de conformidad con el principio de plena competencia, confiere una ventaja selectiva a dicho contribuyente, en la medida en que el impuesto que debe abonar en aplicación del sistema fiscal general es más bajo que el que deben pagar las empresas independientes, que calculan su base imponible sobre la base de sus beneficios realmente registrados ⁽⁸⁵⁾.
- (146) En su sentencia relativa al régimen fiscal aplicado por Bélgica a los centros de coordinación ⁽⁸⁶⁾, el Tribunal de Justicia examinó un recurso incoado contra una decisión de la Comisión que concluía, en particular, que el modo de determinación de la renta imponible previsto por dicho régimen confería una ventaja selectiva a los centros ⁽⁸⁷⁾. En virtud de dicho régimen, la renta imponible de los centros se determinaba a tanto alzado, correspondiendo a un porcentaje del importe de los gastos generales y de funcionamiento del que se excluían los gastos de personal y las cargas financieras. Según el Tribunal, «[p]ara examinar si la determinación de los ingresos imponibles, tal como se prevé en el régimen de los centros de coordinación, les procura una ventaja, procede, [...], comparar el citado régimen al del derecho común basado en la diferencia entre el activo y el pasivo de una empresa que desarrolle sus actividades en un entorno de libre competencia». El Tribunal estima seguidamente que «la exclusión de [los gastos de personal y las cargas financieras] de los costes que sirven para la determinación de los ingresos imponibles de los referidos centros no permite llegar a precios de transferencia cercanos a los que se aplicarían en condiciones de libre competencia», lo que, en opinión del Tribunal, «[procura] una ventaja económica a los citados centros» ⁽⁸⁸⁾.
- (147) El Tribunal de Justicia admite, por consiguiente, que una medida fiscal que permite a una empresa perteneciente a un grupo facturar unos precios de transferencia no conformes con los que facturaría en condiciones de libre competencia, es decir, precios negociados por empresas independientes en circunstancias comparables en virtud del principio de plena competencia, procura una ventaja selectiva a dicha empresa, ya que conduce a una reducción de su base imponible y, por tanto, del impuesto exigible en aplicación del sistema común del impuesto de sociedades. Dicho principio, según el cual las operaciones realizadas entre empresas de un mismo grupo deben remunerarse como si hubieran sido efectuadas por empresas independientes que negocien en circunstancias comparables en un marco de plena competencia, se denomina por lo general «principio de plena competencia».

⁽⁸⁴⁾ Véase la sección 6.3.1.2 y el considerando 136.

⁽⁸⁵⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ *Ibid.*

⁽⁸⁷⁾ Decisión 2003/757/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica (DO L 282 de 30.10.2003, p. 25).

⁽⁸⁸⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, apartados 95 a 97.

- (148) El principio de plena competencia persigue garantizar que las operaciones realizadas entre empresas de un mismo grupo se traten a efectos fiscales teniendo en cuenta el beneficio que se habría realizado si esas mismas operaciones hubieran sido efectuadas por empresas independientes, a falta de lo cual las empresas del grupo se beneficiarían de un trato favorable con arreglo al sistema común del impuesto de sociedades en lo concerniente al cálculo de sus beneficios imponibles, a diferencia de las empresas autónomas, lo que conduciría a una desigualdad de trato en relación con el objetivo de dicho sistema, que es imponer los beneficios de todas las empresas dependientes de su jurisdicción fiscal.
- (149) Para precisar si Bélgica ha conferido una ventaja selectiva a través del régimen examinado, la Comisión debe comprobar si el método avalado por Bélgica para determinar el beneficio de plena competencia ajustado durante la segunda etapa del régimen se aparta de un método conducente a una aproximación fiable de un resultado basado en el mercado y, por tanto, del principio de plena competencia. En la medida en que el método entraña una reducción del impuesto adeudado por la entidad belga en virtud del sistema común del impuesto de sociedades en Bélgica con respecto a empresas que se encuentren en una situación jurídica y fáctica comparable, se considerará que dicho régimen procura una ventaja selectiva a efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE.
- (150) Por tanto, el principio de plena competencia forma parte necesariamente de la apreciación de la Comisión, en relación con el artículo 107, apartado 1, del TFUE, de las medidas fiscales concedidas a las empresas de un grupo, independientemente de que el Estado miembro haya incorporado dicho principio a su sistema jurídico nacional y en qué forma. Dicho principio se aplica para determinar si el beneficio imponible de una empresa perteneciente a un grupo a fines de cálculo del impuesto de sociedades se ha calculado aplicando un método que se aproxime a las condiciones de mercado, de forma que dicha empresa no se beneficie de un trato más favorable, en aplicación del sistema común del impuesto de sociedades, que el reservado a las empresas autónomas, cuyo beneficio imponible viene determinado por el mercado. Así, para evitar cualquier ambigüedad, el principio de plena competencia que la Comisión aplica para apreciar las ayudas estatales no se deriva del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE ni de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, que son instrumentos no vinculantes, sino de un principio general de igualdad de trato en materia impositiva que resulta de la aplicación del artículo 107, apartado 1, del TFUE, que vincula a los Estados miembros y abarca las normas fiscales nacionales ⁽⁸⁹⁾.
- (151) En el caso que nos ocupa, la Comisión considera que el método para determinar el «beneficio de plena competencia ajustado» durante la segunda etapa prevista por el régimen examinado, tal como se describe en el considerando 15, se aparta del principio de plena competencia, lo que entraña la concesión de una ventaja selectiva a las entidades beneficiarias de dicho régimen. Según la descripción facilitada por las autoridades belgas del régimen examinado y a la luz de la información presentada en la muestra de decisiones anticipadas examinada por la Comisión ⁽⁹⁰⁾, se considera que las entidades belgas del grupo que se benefician de la exención de sus beneficios extraordinarios gestionan y asumen las funciones más complejas del grupo multinacional (ya se trate de todas las funciones o solo de las vinculadas a una línea de actividad o un territorio geográfico). Como se explica en la subsección siguiente, la Comisión estima, por tanto, que el beneficio residual total resultante de las operaciones intragrupo efectuadas entre dichas entidades y sus empresas asociadas del grupo debería ser imputable a las entidades belgas del grupo en concepto de su beneficio de plena competencia (en el marco de la primera etapa). La aplicación del principio de plena competencia no deja lugar a un reconocimiento ni una imputación generales distintos de los beneficios obtenidos de las sinergias y las economías de escala al apreciar los precios de transferencia (en el marco de la segunda etapa).

b) El beneficio residual es el beneficio de plena competencia de la entidad belga del grupo que actúa como «empresario principal»

- (152) Las autoridades belgas indican que el régimen examinado descansa en la idea de que las entidades belgas del grupo actúan como «*empresario principal*» ⁽⁹¹⁾. Según ellas, las principales responsabilidades en materia de toma de

⁽⁸⁹⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, apartado 81. Véase asimismo el asunto T-538/11, Bélgica/Comisión, ECLI:EU:C:2015:188, apartados 65 y 66, y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁽⁹⁰⁾ Véase el considerando 65.

⁽⁹¹⁾ Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia no definen el término «empresario principal». En el apartado 9.2 de dichas Directrices se introduce el término «empresario principal» como contraparte de una empresa extranjera asociada que desempeña la función de distribuidor de riesgo limitado, agente, comisionista o subcontratista/fabricante para el empresario principal, pero no se define de forma más precisa el término «empresario principal». Otros ejemplos en los que una entidad es considerada el empresario principal en el marco de una operación vinculada figuran en los apartados 9.26 y 9.27 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia. En una estructura de grupo, puede ser razonable desde el punto de vista económico repartir las funciones entre, por ejemplo, una entidad que se encargue de las decisiones comerciales estratégicas y otra que desempeñe las funciones de producción y ejecución. A tal fin, dicha estructura debe ajustarse a las condiciones de mercado a fin de respetar el principio de plena competencia.

decisiones estratégicas y tácticas y las funciones más complejas del grupo —ya se trate de todas las funciones o solo de las vinculadas a una línea de actividad o a un territorio geográfico— están consolidadas en esas entidades belgas del grupo. Por tanto, las entidades asociadas del grupo que tratan con dichas entidades belgas del grupo deberían ser subcontratistas o fabricantes, prestatarios de servicios de investigación, distribuidores de riesgo limitado o comisionistas/agentes ⁽⁹²⁾ u otras entidades que desempeñen funciones «automáticas» y tengan responsabilidades limitadas.

- (153) Tal como se ha explicado en el considerando 15, la exención de los beneficios extraordinarios se concede con arreglo a un procedimiento en dos etapas. En la primera etapa, la entidad belga del grupo estima su beneficio de plena competencia como si se tratase de un beneficio residual, lo que requiere el empleo de un método unilateral de fijación de los precios de transferencia, como el MMNO, que es el más utilizado en la práctica ⁽⁹³⁾. Este último se considera en ocasiones un método de cálculo de los precios de transferencia adecuado para determinar los precios y condiciones de una operación vinculada entre entidades que desempeñan funciones complejas y las que ejercen funciones menos complejas. La parte sometida a análisis para la aplicación del MMNO suele ser la parte de la operación a la que se puede aplicar el método del modo más fiable y para la que existen comparables más sólidos. Por tanto, la mayoría de las veces se tratará de la que presenta el análisis funcional menos complejo ⁽⁹⁴⁾. Al aplicar el MMNO, el beneficio neto de la parte objeto de análisis se examina con respecto a una base adecuada, como los costes, las ventas o los activos ⁽⁹⁵⁾. A la inversa, el beneficio neto residual (o, en su caso, la pérdida residual) resultante de la serie de operaciones vinculadas tras aplicar el MMNO recae en la parte no analizada, es decir, por lo general, la entidad que presenta el perfil más complejo.
- (154) Sin prejuzgar la conveniencia de utilizar un método unilateral de fijación de los precios de transferencia para determinar el beneficio de plena competencia de la entidad belga del grupo durante la primera etapa en cada caso concreto en el que se ha concedido una decisión anticipada en virtud del régimen examinado ⁽⁹⁶⁾, la Comisión considera que la entidad belga del grupo, como empresario principal responsable de la toma de decisiones estratégicas y tácticas del grupo y de la gestión y el desempeño de las funciones más complejas del grupo multinacional, debería obtener como compensación un aumento del rendimiento esperado para garantizar un resultado conforme con las condiciones de mercado ⁽⁹⁷⁾. A la inversa, sus contrapartes asociadas intragrupo, expuestas a un riesgo bajo, solo percibirían una remuneración limitada como contrapartida de esa protección contra los riesgos empresariales y las pérdidas conexas ⁽⁹⁸⁾. En otras palabras, como resultado del ejercicio de fijación de los precios de transferencia realizado en la primera etapa, se imputa a la entidad belga del grupo, como «empresario principal», el beneficio residual resultante de las operaciones intragrupo. Por tanto, dicho beneficio residual es igual al beneficio de plena competencia de la entidad belga del grupo a efectos del sistema del impuesto de sociedades en Bélgica y, en el caso del régimen de exención de los beneficios extraordinarios, es igual también al beneficio realmente registrado.
- (155) No obstante, durante la segunda etapa del procedimiento descrito en el considerando 15, la entidad belga del grupo estima el beneficio que una empresa autónoma comparable habría realizado en circunstancias comparables para obtener un «beneficio de plena competencia ajustado» mediante la aplicación del MMNO, esta vez tomando como parte objeto del análisis la entidad belga del grupo. La diferencia entre el beneficio obtenido durante la primera y la segunda etapas (beneficio residual menos el «beneficio de plena competencia ajustado» calculado en

⁽⁹²⁾ En el apartado 7.40 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia figura una descripción de la contratación de especialistas en fabricación. La distribución de riesgo limitado se describe en el apartado 9.1.27 de dichas Directrices, y en el apartado 6.37 figura una referencia al término «agente».

⁽⁹³⁾ Otros métodos unilaterales son el método del coste incrementado y el método del precio de reventa.

⁽⁹⁴⁾ Véase el considerando 57.

⁽⁹⁵⁾ Véase la nota 37 a pie de página y los apartados 2.58 y siguientes de las Directrices de la OCDE.

⁽⁹⁶⁾ Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia adoptadas en 1995, que estaban en vigor en el momento de la adopción del régimen impugnado, favorecen de forma expresa los métodos tradicionales basados en las operaciones, como el método del precio libre comparable (CUP, por sus siglas en inglés), con respecto a los métodos basados en los resultados de las operaciones, como el MMNO, a fin de determinar si el precio de transferencia es conforme al precio de plena competencia (véase el apartado 3.49 de las Directrices de la OCDE de 1995). El apartado 2.3 de las Directrices de la OCDE de 2010 establece a este respecto lo que sigue: «Por tanto, cuando teniendo en cuenta los criterios citados en el párrafo 2.2, pueda aplicarse de forma igualmente fiable un método tradicional basado en las operaciones y un método basado en el resultado, es preferible recurrir a los métodos tradicionales basados en las operaciones.»

⁽⁹⁷⁾ Véase el apartado 1.45 de las Directrices de la OCDE. Además, el apartado 9.39 de esas mismas Directrices enuncia lo siguiente: «En general, las consecuencias que entraña la atribución de un riesgo asociado a una operación vinculada para una parte, [...], son que dicha parte deberá: [...] c) por lo general, recibir una compensación mediante un incremento en el rendimiento esperado.»

⁽⁹⁸⁾ Siempre que se pueda establecer la justificación económica de la estructura del empresario principal. Véase asimismo el apartado 1.47 de las Directrices de la OCDE.

la segunda etapa) constituye el importe del «beneficio extraordinario» exento de impuestos en virtud del régimen examinado ⁽⁹⁹⁾. Según Bélgica, la segunda etapa del proceso se justifica por el hecho de que las entidades belgas de un grupo multinacional solo deberían tributar por el «beneficio de plena competencia ajustado» y, por consiguiente, el beneficio realmente registrado que excede de ese beneficio de plena competencia ajustado puede ignorarse a efectos fiscales, ya que constituye un «beneficio extraordinario».

- (156) La Comisión no considera que esta segunda etapa sea conforme al principio de plena competencia. Como se ha explicado en el considerando 153, por lo general, el beneficio residual resultante de las operaciones intragrupo debería considerarse, en su integridad, beneficio de plena competencia del empresario principal, habida cuenta de los riesgos empresariales y los costes asociados que soporta este último (es decir, los posibles costes de gestión o reducción del riesgo, o los costes que pueda entrañar la realización del mismo) como empresario principal en la estructura del grupo. Por tanto, en realidad, la parte del beneficio que Bélgica considera «extraordinario» es un componente más del beneficio residual imputable a la entidad belga del grupo como empresario principal de su grupo multinacional. La no consideración de los beneficios de este tipo en la base imponible del empresario principal constituye, pues, una excepción injustificada a un mecanismo de mercado, lo cual es contrario al principio de plena competencia y entraña la concesión de una ventaja selectiva a las entidades beneficiarias del régimen examinado, ya que conduce a una reducción de su base imponible en virtud del sistema del impuesto de sociedades en Bélgica.
- (157) Bélgica afirma que las entidades belgas del grupo registran una parte de su beneficio residual no por sus propias funciones, riesgos y activos, sino por su pertenencia a un grupo multinacional. Bélgica califica esta parte del beneficio como beneficio obtenido de sinergias o economías de escala y afirma que no debería imputarse al empresario principal belga en virtud del principio de plena competencia. La Comisión no está de acuerdo con este razonamiento.
- (158) En primer lugar, el principio de plena competencia no respalda un ajuste general a la baja del beneficio obtenido a partir de sinergias o economías de escala. Al contrario, requiere que se impute en su integridad el beneficio residual resultante de las operaciones entre empresas asociadas del grupo a una empresa de este que tenga la calidad de empresario principal habida cuenta de su contribución única a dicho grupo, como demuestran las funciones ejercidas, los riesgos asumidos y los activos utilizados ⁽¹⁰⁰⁾. El reparto de las funciones, riesgos y activos entre las partes asociadas en las operaciones vinculadas determina a qué entidad se debe atribuir el beneficio residual y en qué medida, en virtud del principio de plena competencia, incluidos los beneficios obtenidos de sinergias y economías de escala, en su caso.
- (159) La Comisión considera a este respecto que el beneficio que Bélgica califica de «beneficio extraordinario», aun cuando se deba (en parte) a sinergias y economías de escala, no debe reasignarse, sino imponerse allí donde se ha generado ⁽¹⁰¹⁾. El beneficio asociado a sinergias o economías de escala no se determina, remunera ni atribuye de forma distinta en virtud del principio de plena competencia. Su asignación resulta de forma automática de los precios y condiciones de transferencia acordados entre las empresas asociadas para todas las operaciones y acuerdos entre empresas. Si esas condiciones y precios son conformes al principio de plena competencia, el beneficio obtenido de sinergias y economías de escala y el modo en que se reparte entre las entidades del grupo resultarán de forma automática de dichas condiciones y precios. Por consiguiente, se debe imponer allí donde se genere.

⁽⁹⁹⁾ El beneficio residual es igual, por tanto, a la suma del beneficio medio hipotético de una empresa autónoma considerada comparable, tal como se describe en el considerando 17, también denominado «beneficio de plena competencia ajustado», y el «beneficio extraordinario».

⁽¹⁰⁰⁾ Véase asimismo el considerando 153.

⁽¹⁰¹⁾ Así se confirma también en el párrafo 1.158 del informe de la OCDE titulado «Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 — Informes finales 2015», Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, París (en lo sucesivo, «informe final BEPS de la OCDE»), que proporciona orientaciones adicionales sobre las sinergias contempladas en el apartado 7.13 de las Directrices de la OCDE: «[...] lorsque des avantages et inconvénients synergiques résultent uniquement de l'appartenance à un groupe multinational, sans action délibérée et concertée de la part de ce groupe multinational, ou de l'exercice de tout service ou de toute autre fonction par des membres du groupe, de tels avantages synergiques ne peuvent être compensés de manière distincte ni répartis spécifiquement entre les membres du groupe.» ([...] when synergistic benefits or burdens of group membership arise purely as a result of membership in an MNE group and without the deliberate concerted action of group members or the performance of any service or other function by group members, such synergistic benefits of group membership need not be separately compensated or specifically allocated among members of the MNE group.-traducción libre, version française non encore publiée).

- (160) Por ello, aun cuando la ventaja obtenida de sinergias y economías de escala en los grupos pueda considerarse pertinente, no se debe compensar de forma separada ni, en concreto, reasignarse a los miembros del grupo multinacional. Se reparte de forma automática entre las partes asociadas como resultado de la aplicación del principio de plena competencia a los precios de transferencia fijados para las operaciones y servicios entre empresas ⁽¹⁰²⁾.
- (161) En segundo lugar, la forma de determinar el beneficio de plena competencia ajustado durante la segunda etapa del proceso descrito en el considerando 15 es, en esencia, contradictoria con cualquier método, sea cual fuere, de fijación de los precios de transferencia utilizado para obtener el beneficio de plena competencia inicial en la primera etapa de dicho proceso. En efecto, dado que solo las entidades que actúan como empresario principal pueden beneficiarse de la exención de los beneficios extraordinarios, cualquier método de fijación de los precios de transferencia aplicado en la primera etapa debe considerar que esas entidades son las partes más complejas y expuestas al riesgo en una serie de operaciones vinculadas. Sin embargo, en la segunda etapa, esas mismas entidades se siguen tomando como partes analizadas y como el capítulo menos complejo de la operación a efectos de la aplicación del MMNO.
- (162) Ahora bien, el MMNO solo se considera fiable para establecer una aproximación de la remuneración de plena competencia para la parte que ejerce las funciones más simples, menos complejas, y que asume menos riesgos en una operación o una serie de operaciones con una entidad asociada que ejerce las funciones complejas y soporta los riesgos empresariales ⁽¹⁰³⁾. Si la entidad belga del grupo es el empresario principal, las partes menos complejas del grupo multinacional son las entidades extranjeras asociadas a dicha entidad belga del grupo. Dado que esas entidades asociadas deberían ser compensadas con un rendimiento estándar por las funciones estándar que desempeñan, se debería imputar a la entidad belga del grupo, conforme a las condiciones del mercado, un beneficio residual, y no estándar, por las funciones complejas que desempeña en el grupo. Al analizar las dos partes en las operaciones vinculadas utilizando un método unilateral de fijación de los precios de transferencia, como el MMNO, en distintas etapas de la evaluación del precio de transferencia, como sucede en el régimen examinado, se observa que el beneficio operativo combinado de las operaciones vinculadas entre las partes asociadas no es igual a la suma de los beneficios obtenidos mediante la aplicación del MMNO a las dos partes, lo que da lugar a que una parte de los ingresos no sea imputada, en detrimento del principio de plena competencia.
- (163) En otras palabras, suponiendo que el principio de plena competencia se hubiera aplicado correctamente en la primera etapa, las condiciones y precios que rigen la transacción entre las entidades belgas del grupo y las entidades asociadas del grupo deberían reflejarse en el beneficio realmente registrado. Como resultado de la correcta aplicación de este principio, el beneficio estándar es imputable a las entidades asociadas extranjeras y realmente registrado por estas últimas, y el beneficio residual es imputable al empresario principal y realmente registrado por las entidades belgas del grupo.
- (164) El apartado 1.10 de las Directrices de la OCDE ⁽¹⁰⁴⁾, en las que se basa Bélgica para justificar la exención de los beneficios extraordinarios, no permite ignorar ni eximir de impuestos los beneficios obtenidos de sinergias o economías de escala sin reasignar estos últimos a uno o varios miembros del grupo ⁽¹⁰⁵⁾. Aun cuando dicho apartado menciona la dificultad de asignar el beneficio derivado de las sinergias y las economías de escala a las distintas entidades de un grupo multinacional y la falta de consenso al respecto, no recomienda en absoluto que dichos beneficios no sean asignados ni impuestos, en el caso excepcional de que puedan establecerse sinergias.
- (165) Lo mismo sucede con el ajuste fiscal unilateral y abstracto previsto por el régimen examinado y basado en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que constituye la base de numerosos convenios de doble imposición entre Estados miembros y no miembros de la OCDE. En efecto, el ajuste unilateral efectuado por Bélgica sobre el beneficio realmente registrado por la entidad del grupo conduce necesariamente a que el beneficio extraordinario

⁽¹⁰²⁾ Véanse los ejemplos citados en los párrafos 1.168 y 1.169 del informe final BEPS de la OCDE.

⁽¹⁰³⁾ Véase el apartado 3.18 de las Directrices de la OCDE: «Como norma general, la parte objeto de análisis es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad, y para la que existen comparables más sólidos, es decir, normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo.».

⁽¹⁰⁴⁾ Véase el considerando 52.

⁽¹⁰⁵⁾ En otras palabras, la interpretación que hace Bélgica del principio de plena competencia significaría que, de aplicarse de forma generalizada esta interpretación de las Directrices de la OCDE en todos los Estados que acogen entidades de grupos multinacionales, se concluiría necesariamente que los beneficios de un grupo obtenidos de sinergias intragrupo o de economías de escala no pueden imponerse en ninguno de esos Estados.

exento en virtud de dicho régimen no pueda ser, ni sea, impuesto por otra jurisdicción fiscal dado que esos otros Estados no reconocen el derecho a imponer los beneficios específicamente obtenidos de sinergias o economías de escala, que solo conciernen a Bélgica, el Estado en el que se han registrado realmente.

- (166) En tercer lugar, para beneficiarse de la exención de los beneficios extraordinarios en virtud del régimen examinado, no es necesario acreditar la existencia de sinergias o economías de escala ni cuantificarlas durante la segunda etapa. En lugar de ello, la existencia de sinergias o economías de escala se presume de forma abstracta y se calcula como la diferencia entre el beneficio de plena competencia obtenido por la entidad belga, como resultado de la primera etapa del proceso descrito en el considerando 15 (tal como se refleja en su beneficio realmente registrado), y un beneficio de plena competencia ajustado, calculado en la segunda etapa.
- (167) Bélgica no requiere a las entidades belgas del grupo que justifiquen la existencia o el origen del beneficio obtenido de sinergias o economías de escala para beneficiarse del régimen examinado. No obstante, es posible que las sinergias de una reorganización empresarial, que se espera genere un aumento del beneficio del grupo multinacional, no se materialicen. Puede suceder que la aplicación de un modelo operativo global diseñado para aumentar las sinergias del grupo ocasione en realidad costes adicionales y pérdidas de eficiencia ⁽¹⁰⁶⁾. En tales casos, la aplicación del régimen examinado conduciría, con todo, a una deducción del «beneficio extraordinario» del beneficio realmente registrado por la entidad belga del grupo.
- (168) Además, contrariamente a las recomendaciones de la OCDE ⁽¹⁰⁷⁾, las autoridades belgas aceptan de forma automática que el beneficio extraordinario, que constituye una parte del conjunto del beneficio residual generado por operaciones combinadas, se obtenga de sinergias, economías de escala o elementos y factores indefinidos asociados al grupo. Este beneficio extraordinario es, pues, totalmente distinto del análisis de las funciones, riesgos y activos de las partes en las operaciones vinculadas, que constituye la base de cualquier ejercicio de fijación de los precios de transferencia. Se ha eliminado por consiguiente del ejercicio de asignación de los beneficios, que es el fundamento del principio de plena competencia.

c) Conclusión sobre la existencia de una ventaja selectiva

- (169) A la luz de lo que antecede, la Comisión concluye que el método de determinación de los beneficios imposables de las entidades belgas de un grupo con arreglo a este régimen se aparta de un método conducente a una estimación fiable de un resultado basado en el mercado y, por tanto, del principio de plena competencia. Dado que la aplicación de este método entraña una reducción del beneficio realmente registrado por dichas entidades, que debería constituir el punto de partida del cálculo del beneficio imponible total en virtud del sistema del impuesto de sociedades en Bélgica ⁽¹⁰⁸⁾, se debe considerar que el régimen examinado concede una ventaja selectiva a dichas entidades a efectos de la aplicación del artículo 107, apartado 1, del TFUE.
- (170) Al establecer una excepción al principio de plena competencia, el régimen examinado reduce el impuesto que deben pagar los beneficiarios en virtud del sistema del impuesto de sociedades en Bélgica, en comparación con las empresas autónomas, cuyo beneficio imponible viene determinado por el mercado. Esta excepción del principio de plena competencia confiere asimismo una ventaja selectiva a los beneficiarios con respecto a las entidades que forman parte de un grupo nacional de empresas y a las entidades que forman parte de un grupo multinacional que mantenga el modelo empresarial existente en Bélgica ⁽¹⁰⁹⁾, que no pueden solicitar la decisión anticipada necesaria para beneficiarse del régimen, dado que todas esas entidades están sujetas al impuesto sobre la base del beneficio realmente registrado. Por último, esta excepción confiere a los beneficiarios una ventaja selectiva con respecto a las entidades que forman parte de un pequeño grupo multinacional, dado que estas últimas también estarán sujetas al impuesto sobre la base del beneficio realmente registrado ⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Véase el apartado 9.58 de las Directrices de la OCDE.

⁽¹⁰⁷⁾ Véase el considerando 159.

⁽¹⁰⁸⁾ Véase el considerando 25.

⁽¹⁰⁹⁾ Véanse los considerandos 138 y 139.

⁽¹¹⁰⁾ Véase el considerando 111.

6.3.3. Ausencia de justificación por la naturaleza y la economía general del sistema fiscal

- (171) Una medida que introduce una excepción al sistema de referencia puede considerarse no selectiva si está justificada por la naturaleza o la economía general de dicho sistema. Así sucede cuando una medida resulta directamente de los principios fundadores o rectores intrínsecos del sistema de referencia o de los mecanismos inherentes al funcionamiento y la eficacia del sistema ⁽¹¹¹⁾.
- (172) Bélgica estima que el régimen examinado está justificado por el objetivo de evitar una posible doble imposición. Por doble imposición se entienden aquellas situaciones en las que el mismo beneficio es gravado dos veces a cargo del mismo contribuyente (doble imposición jurídica) o de dos contribuyentes diferentes (doble imposición económica). Si la necesidad de evitar una doble imposición puede invocarse para justificar una excepción al sistema común del impuesto de sociedades ⁽¹¹²⁾, Bélgica no ha demostrado que el régimen examinado persiga realmente ese objetivo. Bélgica ha reconocido incluso que el régimen no estaba destinado a reducir o suprimir la doble imposición real, sino solo la doble imposición potencial ⁽¹¹³⁾. En consecuencia, no se puede considerar que la exención de los beneficios extraordinarios se derive directamente de los principios fundadores o rectores intrínsecos del sistema de referencia o resulte de mecanismos inherentes necesarios para el funcionamiento y la eficacia del sistema.
- (173) Mientras que, con arreglo al artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, esta disposición se aplica a situaciones en las que intervengan dos empresas (identificadas o identificables) y la administración fiscal puede aplicar un ajuste a la baja (correlativo) del beneficio imponible de una empresa belga si ese mismo beneficio está incluido también en el beneficio imponible de una empresa asociada extranjera, las respuestas dadas por el ministro de Hacienda a las preguntas parlamentarias sobre la aplicación de esta disposición indican que la exención de los beneficios extraordinarios va más allá del alcance de dicha disposición, ampliándolo a los beneficios que no han sido registrados ni incluidos en la base imponible de una entidad asociada extranjera del grupo en otro territorio fiscal. Si la limitación de un ajuste a la baja correlativo a las empresas que forman parte de un grupo multinacional, conforme al artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, puede justificarse por la naturaleza o la economía general del sistema, no sucede así con la exención de los beneficios extraordinarios.
- (174) El hecho de que no exista ninguna obligación de demostrar que los mismos beneficios están incluidos en la base imponible de las dos empresas asociadas (una en el extranjero y otra en Bélgica) es un elemento importante que distingue las decisiones anticipadas de exención de los beneficios extraordinarios de otras decisiones anticipadas en materia de precios de transferencia que autorizan un ajuste correlativo a la baja de los precios de transferencia en virtud del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92. En el caso de este último tipo de decisiones anticipadas, el ajuste a la baja se efectúa cuando el beneficio registrado en Bélgica y exento ha sido declarado también como beneficio imponible por una entidad asociada del grupo en otra jurisdicción fiscal, o cuando una administración fiscal extranjera ha efectuado un ajuste al alza inicial sobre el beneficio imponible de esa entidad asociada extranjera. ⁽¹¹⁴⁾ A la inversa, la exención de los beneficios extraordinarios concede, por anticipado, una exención unilateral que no requiere que el beneficio exento haya sido incluido o se incluya en la base imponible de una entidad asociada de un grupo extranjero en otro territorio fiscal, ni que dicho beneficio sea efectivamente gravado en dicho territorio.

⁽¹¹¹⁾ Véanse los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 69.

⁽¹¹²⁾ Véanse, por analogía, los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 71, en los que el Tribunal menciona la posibilidad de invocar la naturaleza o la economía general del sistema fiscal nacional para justificar que las sociedades cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios no estén gravadas como tales, en la medida en que se exige el pago del impuesto a sus miembros.

⁽¹¹³⁾ Véase el considerando 89.

⁽¹¹⁴⁾ La Comisión señala que Bélgica ha aportado tres ejemplos de decisiones anticipadas basadas en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92, que tienen por objeto, en efecto, resolver situaciones reales de doble imposición [véase el considerando 67]. Ahora bien, esas decisiones anticipadas son claramente diferentes de las que conceden la exención de los beneficios extraordinarios. En efecto, en las decisiones anticipadas que autorizan un ajuste a la baja de los precios de transferencia, dicho ajuste conducirá a un registro simétrico de los beneficios en la contabilidad de las empresas que son parte en la operación vinculada. Un ajuste a la baja de la base imponible estaría justificado, pues, por la naturaleza y la economía general del sistema fiscal y no constituiría, por tanto, una ayuda estatal siempre que esté motivado por la voluntad de compensar un ajuste al alza en otro territorio fiscal. La exención de los beneficios extraordinarios, en cambio, no puede justificarse por motivos similares, dado que ningún otro territorio fiscal reclama el beneficio, de forma que no se plantea ningún problema de doble imposición.

- (175) Por consiguiente, tampoco se puede considerar que la exención de los beneficios extraordinarios responda a situaciones de doble imposición de forma necesaria y proporcionada ⁽¹¹⁵⁾. El régimen examinado va, pues, claramente más allá de lo necesario y proporcionado para alcanzar el objetivo de prevenir la doble imposición y no puede justificarse, por tanto, por la naturaleza o la economía general del sistema.
- (176) Además, la Comisión no considera que el principio de plena competencia y, en particular, el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que traduce dicho principio en lo concerniente a la doble imposición, justifique el ajuste a la baja unilateral de la base imponible de un contribuyente concedido en virtud del régimen de exención de los beneficios extraordinarios.
- (177) La Comisión recuerda que la aplicación del principio de plena competencia por parte de las administraciones fiscales se destina principalmente a impedir que empresas que formen parte de un grupo internacional puedan influir en los precios de transferencia y, por tanto, en el reparto de los beneficios entre ellas, una posibilidad de la que no disponen las empresas autónomas. La aplicación normal del principio de plena competencia otorga, pues, a las administraciones fiscales el derecho a incrementar la base imponible de las empresas que efectúan operaciones intragrupo a fin de garantizar que los contribuyentes que solo realizan operaciones en condiciones de mercado disfruten del mismo trato.
- (178) Si el principio de plena competencia permite a las administraciones fiscales proceder a ajustes al alza unilaterales de la base imponible de las empresas de un grupo que no respeten dicho principio al fijar los precios de transferencia, solo se prevé (sin ser obligatorio) un ajuste a la baja de dichos precios, conducente a una reducción fiscal en virtud del principio de plena competencia, en la situación excepcional en que se trate de un ajuste correlativo realizado a raíz de un ajuste primario efectuado por otra jurisdicción fiscal, es decir, de forma simétrica. Como se ha explicado en la sección 6.3.2.2, un ajuste a la baja unilateral del beneficio realmente registrado, efectuado por precaución, no constituye una correcta aplicación del principio de plena competencia, ni en general, ni en el caso concreto de la exención de los beneficios extraordinarios.
- (179) En efecto, el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE solo se aplica si se establece que los mismos beneficios están incluidos en la base imponible de dos empresas diferentes establecidas en territorios fiscales diferentes y han sido o pueden ser sometidos «a imposición en consecuencia» en los dos territorios.
- (180) Por último, también el Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia ⁽¹¹⁶⁾ ha expresado su preocupación ante la posibilidad de una doble imposición derivada de los ajustes de los precios de transferencia, y en 2014 adoptó un informe para poner remedio a los problemas prácticos planteados por el ajuste *a posteriori* de los precios de transferencia fijados en el momento de una operación, denominado «ajuste compensatorio» ⁽¹¹⁷⁾. El informe destaca la importancia de calcular de forma simétrica el beneficio de las empresas asociadas por lo que respecta a sus relaciones comerciales o financieras. Las empresas que son parte en una operación deberían utilizar el mismo precio para cada una de las operaciones. En consecuencia, se pide a los Estados miembros que acepten ajustes compensatorios solo en la medida en que se hayan efectuado de forma simétrica en la contabilidad de dos entidades que sean parte en la operación y se hayan realizado antes de la presentación de la declaración fiscal, a fin de evitar la doble imposición.
- (181) En conclusión, la Comisión considera que la exención de los beneficios extraordinarios no se deriva directamente de los principios fundadores o rectores intrínsecos del sistema de referencia ni es resultado de mecanismos

⁽¹¹⁵⁾ Véanse los asuntos acumulados C-78/08 y C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 75.

⁽¹¹⁶⁾ El Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia (FCPT) fue formalmente instituido por la Decisión 2007/75/CE de la Comisión, de 22 de diciembre de 2006, por la que se crea un grupo de expertos sobre precios de transferencia (DO L 32 de 6.2.2007, p. 189), y asiste y asesora a la Comisión Europea en las cuestiones fiscales relativas a los precios de transferencia. El FCPT cuenta con un representante de la administración fiscal de cada Estado miembro y dieciocho miembros de organizaciones no gubernamentales. Su presidente es independiente.

⁽¹¹⁷⁾ Informe sobre los Ajustes Compensatorios, acogido con satisfacción por el Consejo de la Unión Europea en sus conclusiones de 10 de marzo de 2015. En el glosario de las Directrices de la OCDE, el término «ajuste compensatorio» se define como sigue: «Ajuste en el cual un contribuyente declara un precio de transferencia a efectos tributarios que, en su opinión, constituye un precio de plena competencia en el marco de una operación vinculada, aunque dicho precio difiera del importe realmente cargado entre las empresas asociadas. Este ajuste se realiza antes de la presentación de la declaración.» De forma general, el informe hace referencia a los ajustes de los precios de transferencia fijados en el momento de la operación o la serie de operaciones, o antes de estas, efectuados por iniciativa del contribuyente en un momento posterior (por lo general, a final de año).

inherentes necesarios para el funcionamiento y la eficacia del sistema. La Comisión concluye asimismo que el régimen examinado va claramente más allá de lo necesario y proporcionado para alcanzar el objetivo de prevenir la doble imposición y no puede justificarse, por tanto, por la naturaleza o la economía general del sistema.

6.3.4. Conclusión sobre la existencia de una ventaja selectiva

- (182) Por las razones citadas, la Comisión concluye que el régimen examinado confiere una ventaja selectiva a las entidades belgas que forman parte de un grupo multinacional al aplicar un ajuste a la baja unilateral de su base imponible, dado que dicho ajuste conduce a una reducción del impuesto exigible en Bélgica con respecto al impuesto que esas empresas habrían debido pagar en virtud del sistema de derecho común de imposición de los beneficios de las empresas en aplicación del régimen del impuesto sobre la renta de las sociedades en Bélgica.

6.3.5. Beneficiarios del régimen examinado

- (183) Los beneficiarios del régimen examinado son entidades belgas que forman parte de un grupo multinacional, que han solicitado y obtenido una decisión anticipada sobre la base del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 y a las que se ha aplicado un ajuste a la baja unilateral de los beneficios realmente registrados en su contabilidad a efectos de la determinación de su beneficio imponible en virtud del sistema general del impuesto de sociedades en Bélgica. La Comisión señala que dichas entidades forman parte de un grupo multinacional y que la exención de los beneficios extraordinarios derivados de su pertenencia a un grupo multinacional constituye el objetivo declarado del régimen examinado.
- (184) A efectos de la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales, se puede considerar que entidades jurídicas diferentes constituyen una sola unidad económica. Esta unidad económica se considera, así, la empresa beneficiaria de la medida de ayuda. Como ha afirmado el Tribunal de Justicia, en el contexto del derecho de la competencia, debe entenderse que el concepto de empresa designa una unidad económica, aun cuando, desde el punto de vista jurídico, dicha unidad económica esté constituida por varias personas, físicas o jurídicas ⁽¹¹⁸⁾. Para determinar si varias entidades constituyen una unidad económica, el Tribunal de Justicia intenta dilucidar si existe una participación de control o vínculos orgánicos, económicos o funcionales ⁽¹¹⁹⁾. En el caso que nos ocupa, las entidades belgas beneficiarias del régimen examinado se consideran empresarios principales, que gestionan y controlan un grupo de empresas (o una actividad empresarial separada dentro de un grupo de empresas). Por tanto, dichas entidades controlan a menudo entidades del grupo asociadas y están controladas, a su vez, por la entidad que gestiona el grupo de empresas en su conjunto. El grupo multinacional en su conjunto debe considerarse, por consiguiente, la empresa beneficiaria de la medida de ayuda.
- (185) Además, es el grupo multinacional en su conjunto el que ha decidido desplazar parte de sus activos a Bélgica o efectuar inversiones importantes en Bélgica, lo que constituye un requisito para poder beneficiarse del régimen examinado. En otras palabras, cuando es necesario fijar precios de transferencia para establecer los precios de productos y servicios entre distintas entidades jurídicas de un mismo grupo, dicha fijación afecta, por su propia naturaleza, a más de una empresa del grupo (una elevación del precio en una empresa afecta al beneficio de otra).
- (186) En consecuencia, independientemente de que los grupos de empresas estén organizados o no en personalidades jurídicas diferentes, las empresas que forman parte de un grupo deben considerarse un solo grupo que se beneficia del régimen de ayudas considerado ⁽¹²⁰⁾. Por tanto, además de las entidades belgas admitidas al régimen examinado, la Comisión considera que los grupos multinacionales a los que pertenecen dichas entidades se benefician de ayudas estatales en virtud de dicho régimen en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

⁽¹¹⁸⁾ Asunto C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, apartado 11. Véase también el asunto T-137/02, Pollmeier Malchow/Comisión, ECLI:EU:T:2004:304, apartado 50.

⁽¹¹⁹⁾ Asunto C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA/Comisión, ECLI:EU:C:2010:787, apartados 47 a 55; asunto C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA y otros, ECLI:EU:C:2006:8, apartado 112.

⁽¹²⁰⁾ Véase, por analogía, el asunto 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, apartado 11: «De las informaciones proporcionadas por las propias demandantes se desprende que, a raíz de la reestructuración, tanto la sociedad Intermills como las tres sociedades industriales están controladas por la Región Valona y que, a raíz de la transmisión de las instalaciones de producción a las tres sociedades recién constituidas, la sociedad Intermills conserva intereses en ellas. Procede por tanto señalar que, pese al hecho de que las tres sociedades industriales posean cada una su individualidad jurídica distinta de la antigua sociedad Intermills, todas estas sociedades forman juntas un grupo único, en todo caso en lo que se refiere a la ayuda concedida por las autoridades belgas [...]».

6.4. Conclusión sobre la existencia de una ayuda

- (187) A la luz de lo que antecede, la Comisión concluye que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios basado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92 e introducido por la Ley de 21 de junio de 2004 concede una ventaja selectiva a sus beneficiarios, así como a los grupos multinacionales a los que pertenecen, es imputable a Bélgica y se financia con fondos estatales, falsea o amenaza con falsear la competencia y puede afectar a los intercambios dentro de la Unión. Por tanto, el régimen examinado es una ayuda estatal a efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE.
- (188) Dado que dicho régimen da lugar a una reducción de las cargas que normalmente deberían gravar a los beneficiarios en el marco de sus actividades anuales, debe considerarse que concede una ayuda de funcionamiento a dichos beneficiarios y a los grupos multinacionales a los que pertenecen.

6.5. Compatibilidad de la ayuda

- (189) Una ayuda estatal se considera compatible con el mercado interior si se encuadra en alguna de las categorías enumeradas en el artículo 107, apartado 2, del TFUE ⁽¹²¹⁾. Y se puede considerar compatible con el mercado interior si la Comisión constata que entra en alguna de las categorías enumeradas en el artículo 107, apartado 3, del TFUE. No obstante, corresponde al Estado miembro que concede la ayuda aportar la prueba de su compatibilidad con el mercado interior de conformidad con el artículo 107, apartados 2 o 3, del TFUE.
- (190) Las autoridades belgas no han alegado el cumplimiento de ninguna de las condiciones que permiten establecer la compatibilidad del régimen de ayudas con el mercado interior.
- (191) Además, como se ha explicado en el considerando 188, se debe considerar que el régimen examinado concede una ayuda de funcionamiento. Por norma general, las ayudas de este tipo no pueden considerarse, en principio, compatibles con el mercado interior en virtud del artículo 107, apartado 3, del TFUE, dado que no favorecen el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas y que los incentivos fiscales considerados no están limitados en el tiempo ni son degresivos o proporcionados a lo necesario para poner remedio a una desventaja económica específica en las regiones afectadas.
- (192) Por consiguiente, el régimen de exención de los beneficios extraordinarios es incompatible con el mercado interior.

6.6. Ilegalidad de la ayuda

- (193) En virtud del artículo 108, apartado 3, del TFUE, los Estados miembros deben informar a la Comisión de cualquier proyecto de concesión de ayudas (obligación de notificación) y no pueden poner en ejecución medidas de ayuda previstas antes de la adopción de una decisión definitiva por parte de la Comisión (obligación de suspensión).
- (194) La Comisión señala que Bélgica no le notificó su intención de conceder ayudas a través del régimen examinado ni respetó la obligación de suspensión que le imponía el artículo 108, apartado 3, del TFUE. En consecuencia, de conformidad con el artículo 1, letra f), del Reglamento (UE) 2015/1589, el régimen de exención de los beneficios extraordinarios constituye un régimen de ayudas ilegal y se ejecutó infringiendo el artículo 108, apartado 3, del TFUE.

7. RECUPERACIÓN

- (195) En virtud del artículo 16, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589, la Comisión debe exigir la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles, y el Estado miembro adoptar todas las medidas necesarias para recuperar

⁽¹²¹⁾ En el caso que nos ocupa, no se aplican las excepciones previstas en el artículo 107, apartado 2, del TFUE, que hacen referencia a las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional y las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania.

las ayudas ilegales declaradas incompatibles con el mercado interior. El artículo 16, apartado 2, del mismo Reglamento establece que la ayuda recuperable comprenderá los intereses devengados desde la fecha en que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación. En el Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión ⁽¹²²⁾ se exponen en detalle los métodos que deben utilizarse para calcular los intereses aplicables a la recuperación. Por último, el artículo 16, apartado 3, del Reglamento (UE) 2015/1589 dispone que «la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión».

7.1. Confianza legítima y seguridad jurídica

- (196) El artículo 16, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589 dispone asimismo que la Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello es contrario a un principio general del derecho de la Unión.
- (197) Bélgica sostiene, en primer lugar, que los principios de confianza legítima y seguridad jurídica deberían impedir la recuperación de las ayudas. La Comisión habría considerado, en decisiones anteriores en materia de precios de transferencia y ayudas estatales, que una medida fiscal particular no puede dar lugar a una ayuda estatal cuando el Estado miembro respeta el principio de plena competencia. Bélgica alega además que la dificultad de cuantificar el importe de la ayuda y el hecho de que la recuperación pueda conducir a una doble imposición deberían impedir tal recuperación.
- (198) Por lo que respecta a la invocación, por las autoridades belgas, del principio de protección de la confianza legítima, la Comisión recuerda que, de conformidad con la jurisprudencia de la Unión ⁽¹²³⁾, un Estado miembro cuyas autoridades hayan concedido una ayuda infringiendo las normas de procedimiento previstas en el artículo 108, apartado 3, del TFUE no puede invocar la confianza legítima de los beneficiarios para sustraerse a la obligación de adoptar las medidas necesarias para ejecutar una decisión de la Comisión que le ordene la recuperación de la ayuda. En efecto, admitir tal posibilidad equivaldría a privar de cualquier efecto útil a las disposiciones de los artículos 107 y 108 del TFUE, ya que las autoridades nacionales podrían basarse en su propio comportamiento ilegal para socavar la eficacia de las decisiones adoptadas por la Comisión en virtud de dichas disposiciones. Así pues, no incumbe al Estado miembro afectado, sino a la empresa beneficiaria, invocar la existencia de circunstancias excepcionales que hayan podido fundamentar su confianza legítima, a fin de oponerse a la restitución de una ayuda ilegal ⁽¹²⁴⁾. Dado que ninguno de los beneficiarios del régimen examinado ha alegado confianza legítima en la legalidad de dicho régimen, la Comisión considera que la invocación de este principio por Bélgica es inoperante a efectos de la recuperación en aplicación de la presente Decisión.
- (199) En todo caso, para invocar el principio de protección de la confianza mutua, esta última debe resultar de un acto de la Comisión que haya hecho concebir esperanzas fundadas ⁽¹²⁵⁾. Las autoridades belgas no pueden hacer valer ninguna esperanza concreta en cuanto al régimen de exención de los beneficios extraordinarios. En particular, aparte del hecho de que el informe del Grupo «Código de Conducta» en el que la Presidencia basó sus conclusiones de 19 de marzo de 2003 no ha sido publicado, el Tribunal ha confirmado que las conclusiones del Consejo de la Unión Europea que avalan un acuerdo alcanzado por los Estados miembros en el contexto del examen de medidas fiscales nacionales por parte del Grupo «Código de Conducta», no constituyen garantías precisas ⁽¹²⁶⁾. El Tribunal confirmó, en particular, que «dichas conclusiones del Consejo expresan una voluntad de naturaleza política y no producen, por su contenido, efectos jurídicos que los justiciables puedan invocar ante el Tribunal de Justicia. Por otro lado, las citadas conclusiones no pueden en ningún caso vincular a la Comisión en el ejercicio de sus competencias propias, que le han sido conferidas en materia de ayudas estatales por el Tratado».
- (200) Por lo que respecta a la invocación por parte de Bélgica del principio de seguridad jurídica y, en particular, de una práctica decisoria anterior de la Comisión en la que refrenda el principio de plena competencia, la Comisión

⁽¹²²⁾ Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 140 de 30.4.2004, p. 1).

⁽¹²³⁾ Véase el asunto C-5/89, Comisión/Alemania, ECLI:EU:C:1990:320, apartado 17; y el asunto C-310/99, Italia/Comisión, ECLI:EU:C:2002:143, apartado 104.

⁽¹²⁴⁾ Véase el asunto T-67/94, Ladbroke Racing/Comisión, ECLI:EU:T:1998:7, apartado 183; véanse asimismo los asuntos acumulados T-116/01 y T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA y Diputación Foral de Vizcaya/Comisión, ECLI:EU:T:2003:217, apartado 203.

⁽¹²⁵⁾ Véase el asunto T-290/97, Ladbroke Racing/Comisión, ECLI:EU:T:2000:8, apartado 59; véanse asimismo los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, P&O European Ferries (Vizcaya) SA y Diputación Foral de Vizcaya/Comisión, ECLI:EU:T:2006:416, apartado 147.

⁽¹²⁶⁾ Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, ECLI:EU:C:2006:416, apartados 150 a 152.

recuerda, con carácter preliminar, que no está vinculada por dicha práctica decisoria. Toda medida de ayuda potencial debe apreciarse en función de sus características, habida cuenta de los criterios objetivos del artículo 107, apartado 1, del TFUE, de forma que, de existir una práctica decisoria contraria, no podría afectar a la validez de las constataciones efectuadas en la presente Decisión ⁽¹²⁷⁾.

- (201) La Comisión observa, además, que, según las decisiones citadas por las autoridades belgas, en el pasado concluyó que una excepción al principio de plena competencia para la determinación del beneficio imponible de un grupo constituía una ayuda estatal si conducía a una reducción del impuesto que dicha entidad debía abonar de conformidad con el sistema común de imposición de los beneficios de las empresas ⁽¹²⁸⁾. La Comisión recuerda asimismo que, en el marco de su examen del régimen a favor de nuevos centros de coordinación propuesto por Bélgica, concluyó que los beneficios correspondientes a una entidad belga que excedieran del beneficio determinado con arreglo al denominado «método del coste incrementado» (método «cost plus») debían gravarse en Bélgica, aun cuando dicho método condujera a un beneficio considerado conforme con el principio de plena competencia ⁽¹²⁹⁾. Esta conclusión ha sido confirmada por el Tribunal de Justicia ⁽¹³⁰⁾. Dado que el régimen de exención de los beneficios extraordinarios constituye una desviación del principio de plena competencia, tal como se ha demostrado en la sección 6.3.2.2, Bélgica no puede basarse en esas decisiones para alegar que una recuperación sería contraria al principio general de seguridad jurídica. Al contrario, Bélgica debería haber tenido presente que un régimen fiscal que confiera un trato favorable a sus beneficiarios consistente en una reducción artificial de su base imponible podía constituir una infracción de las normas en materia de ayudas estatales. En caso de duda, habría debido notificar el régimen examinado a la Comisión antes de ponerlo en ejecución.
- (202) Por lo que respecta a la supuesta dificultad de cuantificar el importe de la ayuda otorgada en virtud del régimen, la Comisión no entiende en qué reside tal dificultad. Dado que la exención de los beneficios extraordinarios corresponde a un porcentaje del beneficio antes de impuestos aplicado al beneficio realmente registrado por la entidad belga del grupo, para hacer desaparecer la ventaja selectiva inducida por la medida, basta con reembolsar la diferencia entre el impuesto adeudado sobre la base del beneficio realmente registrado y el impuesto efectivamente pagado en aplicación del régimen examinado, e incrementar los intereses devengados sobre dicho importe desde la fecha de concesión de la ayuda.
- (203) Por último, en cuanto al argumento de Bélgica según el cual la recuperación puede conducir a una doble imposición, la Comisión remite a la sección 6.3.3 y recuerda que esta solo se puede producir cuando el mismo beneficio esté incluido en la base imponible de la entidad belga de un grupo y de una entidad asociada extranjera. La exención de los beneficios extraordinarios consiste, sin embargo, en un ajuste unilateral no motivado por una imposición anterior del mismo beneficio en otro territorio fiscal. En todo caso, aun cuando el riesgo de doble imposición suscitase un temor legítimo, este podría eliminarse mediante los mecanismos de resolución normal establecidos con arreglo a los convenios bilaterales en materia de doble imposición, el Convenio de arbitraje de la UE o la correcta aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR92. En efecto, tal como se explica en el considerando 173, los ajustes a la baja efectuados por la administración fiscal belga con motivo de la imposición de un mismo beneficio por otra jurisdicción fiscal (a raíz de su declaración por el contribuyente o de un ajuste al alza inicial aplicado por la jurisdicción fiscal extranjera) estarían justificados por la naturaleza y la economía general del sistema fiscal y no constituirían una ayuda estatal.
- (204) En conclusión, no se puede aceptar ninguno de los argumentos expuestos por Bélgica para impedir o limitar la recuperación de las ayudas concedidas en virtud del régimen examinado.

7.2. Método de recuperación

- (205) De conformidad con el TFUE y la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la Comisión es competente para decidir que el Estado interesado debe suprimir o modificar una ayuda cuando se ha comprobado que es incompatible con el mercado interior. Además, el Tribunal siempre ha afirmado que la obligación de un Estado de suprimir una ayuda considerada incompatible con el mercado interior por la Comisión tiene por objetivo

⁽¹²⁷⁾ Véase el asunto C-138/09, Todaro Nunziatina & C., ECLI:EU:C:2010:291, apartado 21.

⁽¹²⁸⁾ Véanse la Decisión de la Comisión, de 11 de julio de 2001, sobre la medida C 47/2001 (ex NN 42/2000) — Centros de control y coordinación de empresas extranjeras (DO C 304 de 30.10.2001, p. 2) y la Decisión 2003/501/CE.

⁽¹²⁹⁾ Véase la Decisión 2005/378/CE de la Comisión, de 8 de septiembre de 2004, relativa al régimen de ayudas que Bélgica tiene previsto ejecutar en favor de los centros de coordinación (DO L 125 de 18.5.2005, p. 10), y en particular los considerandos 22, 34 y 37 y el artículo 1, letra b).

⁽¹³⁰⁾ Véanse asimismo los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, ECLI:EU:C:2006:416.

restablecer la situación anterior. A este respecto, el Tribunal ha considerado que este objetivo se alcanza una vez que el beneficiario ha reembolsado los importes concedidos en concepto de ayuda ilegal, perdiendo así la ventaja de la que había disfrutado sobre sus competidores en el mercado, y se restablece la situación anterior a la concesión de la ayuda.

- (206) Ninguna disposición del derecho de la Unión exige a la Comisión que cuantifique el importe exacto de la ayuda que debe recuperarse cuando ordena la recuperación de una ayuda declarada incompatible con el mercado interior. Al contrario, basta con que la decisión de la Comisión incluya indicaciones que permitan al destinatario determinar por sí mismo, sin excesiva dificultad, dicho importe ⁽¹³¹⁾.
- (207) Por lo que respecta a las ayudas estatales ilegales consistentes en medidas fiscales, la Comunicación sobre la fiscalidad de las empresas precisa, en su apartado 35, que la cuantía que se ha de recuperar se calcule comparando el impuesto efectivamente pagado y el que se debería haber pagado si se hubiese aplicado la norma de aplicación general. Para calcular el importe del impuesto que habría debido pagarse si se hubieran respetado las normas de aplicación general, es decir, si no se hubiera concedido la exención de los beneficios extraordinarios, la administración fiscal belga debe recalcular el impuesto adeudado por las entidades beneficiarias del régimen examinado para cada ejercicio en el que se hayan beneficiado del mismo. Al calcular los importes de ayuda que deben recuperarse de cada beneficiario ⁽¹³²⁾ se deberá tener en cuenta:
- el importe del impuesto ahorrado como resultado de las decisiones anticipadas adoptadas en favor del beneficiario; y
 - los intereses devengados sobre dicho importe, calculados a partir de la fecha de concesión de la ayuda.
- Se considerará que la ayuda fue concedida en la fecha en que, a falta de la decisión anticipada, debería haberse abonado el importe ahorrado, y ello para cada ejercicio fiscal.
- (208) El importe de impuesto ahorrado en el curso de un ejercicio concreto como resultado de una decisión anticipada específica es igual a:
- los beneficios efectivamente deducidos de una base imponible positiva
 - multiplicados por el tipo del impuesto de sociedades del ejercicio fiscal considerado.
- (209) En principio, se debería tener en cuenta, a efectos del cálculo del importe de impuesto ahorrado, la deducción del beneficio extraordinario declarada por el contribuyente en su declaración fiscal anual, en su caso tras su corrección por la administración fiscal belga en el marco de un control fiscal.
- (210) Si la deducción a la que el beneficiario tiene derecho para un ejercicio concreto no puede aplicarse (en su integridad) en ese ejercicio debido a una base imponible positiva insuficiente y el importe no deducido se aplaza a un ejercicio fiscal posterior, la ayuda se considerará concedida en el ejercicio o ejercicios posteriores, cuando los importes de los beneficios extraordinarios puedan deducirse efectivamente de una base imponible positiva.
- (211) Dado que la recuperación debe garantizar que el impuesto finalmente adeudado por el beneficiario sea el que habría debido abonar de no existir el régimen de exención de los beneficios extraordinarios, el método descrito en los considerandos 207 a 210 puede precisarse más en colaboración con las autoridades belgas durante el proceso de recuperación, a fin de establecer el importe efectivo de la ventaja fiscal conferida a los beneficiarios en función de su situación individual. El impuesto que se habría debido abonar de no existir el régimen de exención de los beneficios extraordinarios deberá calcularse sobre la base del régimen general aplicable en Bélgica en el momento de la concesión de la ayuda y teniendo en cuenta la situación fáctica y jurídica real del beneficiario, y no otras situaciones hipotéticas basadas en circunstancias operativas y jurídicas diferentes que el beneficiario hubiera podido elegir en ausencia de dicho régimen.

⁽¹³¹⁾ Véase el asunto C-441/06 P, Comisión/Francia, ECLI:EU:C:2007:616, apartado 29, y la jurisprudencia citada en el mismo.

⁽¹³²⁾ La Comisión solo concede valor indicativo a la lista de beneficiarios aportada por las autoridades belgas y adjunta a la presente Decisión. Dicha lista no limita en forma alguna la obligación de Bélgica de elaborar una lista de todos los beneficiarios de las ayudas concedidas en virtud del régimen impugnado y recuperar de ellos el importe íntegro que se les haya concedido, incluidos los beneficiarios que hayan obtenido ventajas fiscales en aplicación de dicho régimen y no estén enumerados en el anexo, así como las nuevas ventajas fiscales concedidas en virtud del mismo a beneficiarios que ya figuren en dicha lista.

8. CONCLUSIÓN

- (212) En conclusión, la Comisión considera que Bélgica aplicó ilegalmente el régimen de exención de los beneficios extraordinarios, infringiendo el artículo 108, apartado 3, del TFUE. En virtud del artículo 16 del Reglamento (UE) 2015/1589, Bélgica deberá recuperar todas las ayudas concedidas a los beneficiarios de dicho régimen,

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

El régimen de exención de los beneficios extraordinarios, basado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del Código de impuestos sobre la renta de 1992, en virtud del cual Bélgica emitió decisiones anticipadas en favor de entidades belgas de grupos de empresas multinacionales mediante las cuales concedió a dichas entidades el beneficio de una exención del impuesto de sociedades para una parte del beneficio realizado por las mismas, constituye una ayuda en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE que es incompatible con el mercado interior y que fue ilegalmente ejecutada por Bélgica infringiendo el artículo 108, apartado 3, del TFUE.

Artículo 2

1. Bélgica deberá recuperar la ayuda incompatible e ilegal contemplada en el artículo 1 de los beneficiarios de esta.
2. Las cuantías no recuperadas de los beneficiarios tras el procedimiento de recuperación contemplado en el apartado 1 se recuperarán del grupo de empresas al que pertenezca cada beneficiario.
3. Las cantidades pendientes de recuperación devengarán intereses desde la fecha en la que se pusieron a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación.
4. Los intereses sobre los importes pendientes de recuperación se calcularán sobre una base compuesta de conformidad con el capítulo V del Reglamento (CE) n.º 794/2004.
5. Bélgica pondrá fin a la ayuda contemplada en el artículo 1 y anulará todos los pagos todavía no efectuados en concepto de la misma a partir de la fecha de adopción de la presente Decisión.
6. Bélgica rechazará cualquier solicitud de decisión anticipada que se presente al Servicio de decisiones anticipadas en relación con la ayuda contemplada en el artículo 1 o que se encuentre pendiente en la fecha de adopción de la presente Decisión.

Artículo 3

1. La recuperación de la ayuda concedida contemplada en el artículo 1 será inmediata y efectiva.
2. Bélgica garantizará que la presente Decisión sea plenamente ejecutada en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

Artículo 4

1. En el plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, Bélgica presentará la siguiente información a la Comisión:
 - a) la lista de los beneficiarios de la ayuda contemplada en el artículo 1 y el importe total recibido por cada uno de ellos en tal concepto;

- b) el importe total (principal e intereses) que debe recuperarse de cada beneficiario;
- c) una descripción detallada de las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión;
- d) documentos que acrediten que se ha ordenado a los beneficiarios el reembolso de la ayuda.

2. Bélgica mantendrá informada a la Comisión del avance de las medidas nacionales adoptadas en aplicación de la presente Decisión hasta la plena recuperación de la ayuda mencionada en el artículo 1. Presentará inmediatamente, a petición de la Comisión, información sobre las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión. También proporcionará información detallada sobre los importes de la ayuda y los intereses ya recuperados de los beneficiarios.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de Bélgica.

Hecho en Bruselas, el 11 de enero de 2016

Por la Comisión
Margrethe VESTAGER
Miembro de la Comisión

LISTA DE LAS DECISIONES ANTICIPADAS EMITIDAS EN APLICACIÓN DEL RÉGIMEN EXAMINADO

N.º decisión	Fecha	Empresa	Validez (inicio)	Validez (fin)	EBIT exento (%)	NPBT exento (%)	Beneficio extraordinario total Declaraciones Ex. Imp. 2005-2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	Período de tres años				[...]
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			[...]
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	Período de cuatro años				[...]
600.144	17.10.2006	Celio International NV	1.2.2007	2012			[...]
600.279	21.11.2006	[...] (*)	1.1.2007	2012	[40-60]		
600.460	30.1.2007	BP Aromatics Limited NV	1.1.2007		[40-60]		[...]
600.469	6.2.2007	BASF Antwerpen	Períodos de cinco y de tres años				[...]
700.064	8.5.2007	[...] (*)	8.5.2007	2012			
700.075	10.7.2007	The Heating Company	10.7.2007	2012	[60-80]		[...]
700.357	25.11.2008	LMS International	1.1.2008	2013	[60-80]		[...]
700.412	27.11.2007	[...] (*)	1.1.2007	2012			
800.044	12.8.2008	[...] (*)	1.1.2008	2013	[60-80]		
800.122	1.7.2008	Tekelec International sprl	1.6.2008	2013	[60-80]		[...]
800.225	15.7.2008	VF Europe bvba	1.1.2010	2015	[60-80]		[...]
800.231	13.1.2009	Noble International Europe bvba	1.9.2007	2012	[60-80]		[...]
800.346	9.6.2009	[...] (*)	1.5.2010	2015			
800.407	8.9.2009	[...] (*)	1.1.2011	2015			

N.º decisión	Fecha	Empresa	Validez (inicio)	Validez (fin)	EBIT exento (%)	NPBT exento (%)	Beneficio extraordinario total Declaraciones Ex. Imp. 2005-2014
800.441	11.3.2009	Eval Europe NV	11.3.2009	2013			[...]
800.445	13.1.2009	Bridgestone Europe NV	1.1.2006	2011	> OM [1-4]		[...]
900.161	26.5.2009	St Jude Medical CC bvba	1.1.2009	2014	> OM [1-4]		[...]
900.417	22.12.2009	Trane bvba	1.1.2010	2015	[40-60]		[...]
900.479	29.6.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015			
2010.054	20.4.2010	[...] (*)	1.3.2010	2015	> OM [1-4]		
2010.106	20.4.2010	Luciad NV	1.1.2009	2014	[40-60] (2009-2011) [40-60] (2012-2013)		[...]
2010.112	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2011	2016		[60-80]	
2010.239	6.9.2011	Ontex bvba	1.1.2011	2016		[60-80]	[...]
2010.277	7.9.2010	[...] (*)				[60-80]	
2010.284	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015		[60-80]	
2010.488	15.2.2011	Dow Corning Europe SA	1.1.2010	2015	> OM [1-4]		[...]
2011.028	22.2.2011	Soudal NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.201	13.9.2011	Belgacom Int. Carrier Services	1.1.2010	2015		[20-40]	[...]
2011.326	6.9.2011	Atlas Copco Airpower NV	1.1.2010	2015		[40-60]	[...]
2011.337	8.11.2011	Evonik Oxena Antwerpen NV	1.1.2012	2017		[20-40]	[...]
2011.469	13.12.2011	BP Aromatics Limited NV	1.1.2012				[...]
2011.488	24.1.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2011.542	28.2.2012	Chep Equipment Pooling NV	1.7.2010	2015		[20-40]	[...]

N.º decisión	Fecha	Empresa	Validez (inicio)	Validez (fin)	EBIT exento (%)	NPBT exento (%)	Beneficio extraordinario total Declaraciones Ex. Imp. 2005-2014
2011.569	26.2.2013	Nomacorrc	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2011.572	18.12.2012	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012	2017		[80-100]	[...]
2012.038	6.3.2012	Kinepolis Group NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2012.062	24.5.2012	Celio International NV	1.2.2012	2017			[...]
2012.066	3.4.2012	[...] (*)	1.1.2013	2018		[60-80]	
2012.101	17.4.2012	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
2012.180	18.9.2012	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012			[60-80]	[...]
2012.182	18.9.2012	[...] (*)	31.7.2013	2015		[40-60]	
2012.229	28.8.2012	ABI	1.1.2011	2016		[80-100]	[...]
2012.229	29.8.2012	AMPAR				[80-100]	[...]
2012.355	6.11.2012	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]
2012.375	20.11.2012	Capsugel Belgium NV	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]
2012.379	20.11.2012	Wabco Europe BVBA	1.1.2012	2017		[40-60]	[...]
2012.446	18.12.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60-80]	
2012.468	26.2.2013	BASF Antwerpen	Período de seis años				[...]
2013.052	16.4.2013	[...] (*)	Período de tres años				
2013.111	30.4.2013	Delta Light NV	31.8.2012	2016		[60-80]	[...]
2013.138	17.9.2013	[...] (*)	1.1.2012	2017		[60-80]	

N.º decisión	Fecha	Empresa	Validez (inicio)	Validez (fin)	EBIT exento (%)	NPBT exento (%)	Beneficio extraordinario total Declaraciones Ex. Imp. 2005-2014
2013.156	25.6.2013	Punch Powertrain NV	1.1.2013	2017		[60-80]	[...]
2013.331	8.10.2013	Puratos NV	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]
2013.443	10.12.2013	Omega Pharma International	1.1.2013	2018		[40-60]	[...]
2013.540	10.12.2013	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
2013.579	28.1.2014	Esko Graphics BVBA	1.1.2012	2017		[60-80]	[...]
2013.612	25.2.2014	Magnetrol International NV	1.1.2012	2016		[60-80]	[...]
2014.091	1.4.2014	Mayckawa Europe NV	31.12.2013	2018		[60-80]	[...]
2014.098	10.6.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
2014.173	13.5.2014	[...] (*)	1.1.2012	2016		[60-80]	
2014.185	24.6.2014	[...] (*)				[60-80]	
2014.288	5.8.2014	[...] (*)	1.7.2014	2019		[60-80]	
2014.609	23.12.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60-80]	
TOTAL beneficio extraordinario			[< 2 100 000 000 (**)]				

(*) Según la información recibida de Bélgica, estas empresas no declararon beneficios extraordinarios en sus declaraciones fiscales hasta el ejercicio fiscal de 2013.

(**) Este importe representa el beneficio extraordinario total declarado por las empresas en sus declaraciones fiscales, pero no proporciona indicación alguna de la ayuda estatal concedida.

Fuente: Comunicación de las autoridades belgas de 29 de mayo de 2015 en respuesta a la Decisión de incoación).