



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 8 de noviembre de 2022\*

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Ayuda ejecutada por el Gran Ducado de Luxemburgo — Decisión por la que se declara que la ayuda es incompatible con el mercado interior e ilegal y se ordena su recuperación — Decisión fiscal anticipada (*tax ruling*) — Ventaja — Carácter selectivo — Principio de libre competencia — Marco de referencia — Derecho nacional aplicable — Imposición considerada “normal”»

En los asuntos acumulados C-885/19 P y C-898/19 P,

que tienen por objeto sendos recursos de casación interpuestos, con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el 4 de diciembre de 2019,

**Fiat Chrysler Finance Europe**, con domicilio social en Luxemburgo (Luxemburgo), representada por el Sr. N. de Boynes, avocat, por la Sra. M. Doeding, Solicitor, por el Sr. M. Engel, Rechtsanwalt, por el Sr. F. Hoseinian, advokat, por los Sres. G. Maisto y A. Massimiano, avvocati, por el Sr. J. Rodríguez, abogado, por el Sr. M. Severi, avvocato, y por el Sr. A. Thomson, Solicitor,

parte recurrente en casación (C-885/19 P)

parte demandante en primera instancia (C-898/19 P),

**Irlanda**, representada por la Sra. M. Browne, por el Sr. A. Joyce y por la Sra. J. Quaney, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. B. Doherty, BL, y P. Gallagher, SC, y por la Sra. S. Kingston, SC,

parte recurrente en casación (C-898/19 P),

parte coadyuvante en primera instancia (C-885/19 P),

en el que las otras partes en el procedimiento son:

**Gran Ducado de Luxemburgo**, representado por los Sres. A. Germeaux y T. Uri, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. J. Bracker, A. Steichen y D. Waelbroeck, avocats,

parte demandante en primera instancia (asunto C-898/19 P),

**Comisión Europea**, representada por los Sres. P.-J. Loewenthal y B. Stromsky, en calidad de agentes,

parte demandada en primera instancia (C-885/19 P y C-898/19 P),

\* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente, el Sr. A. Arabadjiev, la Sra. K. Jürimäe y los Sres. C. Lycourgos, E. Regan y P. G. Xuereb, Presidentes de Sala, y los Sres. S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen y N. Wahl (Ponente), la Sra. I. Ziemele y el Sr. J. Passer, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de mayo de 2021;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de diciembre de 2021;

dicta la siguiente

**Sentencia**

- 1 Mediante sus recursos de casación respectivos, Fiat Chrysler Finance Europe, denominada anteriormente Fiat Finance and Trade Ltd (en lo sucesivo, «FFT») (C-885/19 P), e Irlanda (C-898/19 P) solicitan la anulación de la sentencia del Tribunal General de 24 de septiembre de 2019, Luxemburgo y Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (T-755/15 y T-759/15, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2019:670), mediante la que el Tribunal General desestimó sus recursos de anulación de la Decisión (UE) 2016/2326 de la Comisión, de 21 de octubre de 2015, relativa a la ayuda estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) ejecutada por Luxemburgo en favor de Fiat (DO 2016, L 351, p. 1; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

**I. Antecedentes de hecho del litigio**

- 2 A efectos del presente procedimiento, los antecedentes del litigio, expuestos en los apartados 1 a 46 de la sentencia recurrida, pueden resumirse de la siguiente manera.

**A. Sobre la decisión anticipada concedida por las autoridades tributarias luxemburguesas a FFT**

- 3 El 14 de marzo de 2012, el asesor fiscal de FFT remitió un escrito a las autoridades tributarias luxemburguesas solicitando la aprobación de un acuerdo en materia de precios de transferencia.
- 4 El 3 de septiembre de 2012, las autoridades tributarias luxemburguesas adoptaron una decisión anticipada a favor de FFT (en lo sucesivo, «decisión anticipada en cuestión»). Dicha decisión figuraba en un escrito en el que se indicaba que, «en lo referente a la carta, de 14 de marzo de 2012, relativa a las actividades de financiación intragrupo de FFT, se confirm[aba] que el análisis de los precios de transferencia se ha[bía] realizado de conformidad con la Circular 164/2 de 28 de enero de 2011 y que respeta[ba] el principio de libre competencia».

## **B. Sobre el procedimiento administrativo ante la Comisión**

- 5 El 19 de junio de 2013, la Comisión Europea envió al Gran Ducado de Luxemburgo una primera solicitud por la que se le pedía información detallada sobre las prácticas nacionales en materia de decisiones fiscales anticipadas. A esta primera solicitud de información le siguieron numerosas comunicaciones entre el Gran Ducado de Luxemburgo y la Comisión hasta la adopción por esta última, el 24 de marzo de 2014, de una decisión por la que se ordenaba al Gran Ducado de Luxemburgo que le facilitara información.
- 6 El 11 de junio de 2014, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación con la decisión anticipada en cuestión.

## **C. Sobre la Decisión controvertida**

- 7 El 21 de octubre de 2015, la Comisión adoptó la Decisión controvertida.

### ***1. Descripción por la Comisión de la decisión anticipada en cuestión***

- 8 En la sección 2 de la Decisión controvertida, titulada «Descripción de la medida», en primer lugar, la Comisión describió a FFT, beneficiario de la decisión anticipada en cuestión, que formaba parte del grupo automovilístico Fiat/Chrysler (en lo sucesivo, «Grupo Fiat/Chrysler»). Indicó que FFT prestaba servicios de tesorería y financiación a las sociedades de dicho grupo establecidas en Europa, salvo a las establecidas en Italia, y que operaba desde Luxemburgo, donde estaba situado su domicilio social. La Comisión precisó que FFT se dedicaba, en particular, a actividades de financiación de mercado e inversiones en activos líquidos, al mantenimiento de relaciones con los agentes del mercado financiero, a la prestación de servicios de coordinación y al asesoramiento financiero para las sociedades del grupo, a la prestación de servicios de gestión de tesorería para las sociedades del grupo, a la financiación intersocietaria a corto plazo o a medio plazo y a la coordinación con otras entidades financieras (considerandos 34 a 51 de la Decisión controvertida).
- 9 En segundo lugar, la Comisión indicó que la decisión anticipada en cuestión se había adoptado, por una parte, a raíz de una carta del 14 de marzo de 2012 del asesor fiscal de FFT dirigida a la Administración tributaria luxemburguesa, por la que solicitaba la aprobación de un acuerdo en materia de precios de transferencia, y, por otra parte, de un informe sobre precios de transferencia que analizaba los precios de transferencia, elaborado por el asesor fiscal en apoyo de la solicitud de adopción de una decisión anticipada de FFT (considerandos 9, 53 y 54 de la Decisión controvertida).
- 10 La Comisión describió la decisión anticipada en cuestión en el sentido de que avalaba un método de asignación de beneficios a FFT dentro del Grupo Fiat/Chrysler, lo que permitía a FFT determinar anualmente el importe del impuesto de sociedades pagadero en el Gran Ducado de Luxemburgo. Preciso que la decisión anticipada había sido vinculante durante un período de cinco años, desde el ejercicio fiscal 2012 hasta el 2016 (considerandos 52 y 54 de la Decisión controvertida).

## **2. Descripción de las normas luxemburguesas y de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia**

- 11 La Comisión indicó que la decisión anticipada en cuestión se había adoptado en virtud del artículo 164, apartado 3, del code des impôts sur les revenus luxembourgeois (Código luxemburgués del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «Código del Impuesto») y de la circulaire L.I.R. n.º 164/2 du directeur des contributions luxembourgeoises, du 28 janvier 2011 (Circular L.I.R. n.º 164/2 del Director de Tributos luxemburgués, de 28 de enero de 2011; en lo sucesivo, «Circular n.º 164/2»). A este respecto, la Comisión, por una parte, señaló que dicha disposición establecía el principio de libre competencia en el Derecho fiscal luxemburgués, según el cual las transacciones entre sociedades de un mismo grupo (en lo sucesivo, «sociedades integradas») debían remunerarse como si hubieran sido aceptadas por sociedades independientes que negociaran en circunstancias comparables y en condiciones de libre competencia (en lo sucesivo, «sociedades autónomas»). Por otra parte, señaló que la Circular n.º 164/2 precisaba en particular cómo determinar una remuneración de libre competencia en lo que atañía, más concretamente, a las sociedades de financiación de grupo (considerandos 74 a 83 de la Decisión controvertida).
- 12 Por otra parte, la Comisión expuso los principios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, adoptadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (en lo sucesivo, «Directrices de la OCDE»), e indicó que los precios de transferencia hacían referencia a los precios facturados en transacciones comerciales entre diferentes entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades. Afirmó que, para evitar que resultara económicamente ventajoso para las sociedades multinacionales declarar unos beneficios de cuantía lo menor posible a los territorios que imponían una carga fiscal más elevada sobre sus beneficios, las administraciones tributarias solo deberían aceptar los precios de transferencia entre sociedades integradas cuando, con arreglo al principio de libre competencia, las transacciones se hubieran remunerado tal como si hubieran sido aceptadas por sociedades autónomas que negociaran en circunstancias comparables y en condiciones de libre competencia (considerandos 84 a 87 de la Decisión controvertida).
- 13 La Comisión recordó asimismo que las Directrices de la OCDE enumeraban cinco métodos para establecer una aproximación a los precios de libre competencia para las transacciones y la distribución de beneficios entre sociedades integradas. No obstante, según la Comisión, únicamente dos de esos métodos eran pertinentes en el caso de autos, a saber, el método del precio comparable en el mercado libre y el método de transacción del margen neto (considerandos 88 y 89 de la Decisión controvertida).

## **3. Apreciación de la decisión anticipada en cuestión**

- 14 En la sección 7 (considerandos 185 a 347) de la Decisión controvertida, la Comisión expuso los motivos por los que, a su juicio, la decisión anticipada en cuestión cumplía todos los requisitos establecidos en el artículo 107 TFUE, apartado 1, para ser calificada de ayuda estatal en el sentido de dicha disposición.
- 15 Por lo que respecta concretamente al tercer requisito para la existencia de una ventaja selectiva, la Comisión consideró que la decisión anticipada en cuestión confería dicha ventaja a FFT, en la medida en que había supuesto una reducción del impuesto adeudado por la interesada en Luxemburgo y una desviación con respecto al impuesto que habría tenido que pagar en virtud

del sistema ordinario del impuesto de sociedades (considerando 190 de la Decisión controvertida). Alcanzó esta conclusión al término de un examen simultáneo de la ventaja y de la selectividad, estructurado con arreglo a las tres fases definidas por el Tribunal de Justicia para determinar si una medida fiscal es selectiva (considerando 192 de la Decisión controvertida y apartado 119 de la sentencia recurrida).

- 16 Por lo que respecta a la primera fase, relacionada con la determinación del sistema de referencia, la Comisión estimó que, en el caso de autos, dicho sistema era el sistema general del impuesto de sociedades de Luxemburgo, cuyo objetivo era gravar los beneficios de todas las empresas residentes en Luxemburgo. Precisó, a este respecto, que ese sistema general se aplicaba a las sociedades nacionales y a las sociedades extranjeras residentes en Luxemburgo, incluidas las sucursales luxemburguesas de sociedades extranjeras. La Comisión consideró que el hecho de que existiera una diferencia en materia de cálculo de los beneficios imposables entre las sociedades autónomas y las sociedades integradas no tenía ninguna incidencia en el objetivo del sistema general del impuesto de sociedades de Luxemburgo, que consistía en gravar los beneficios de todas las sociedades residentes de Luxemburgo, estuvieran integradas o no, y que ambos tipos de sociedades se hallaban en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo intrínseco de dicho sistema. La Comisión rechazó todas las alegaciones planteadas por el Gran Ducado de Luxemburgo y por FFT según las cuales el artículo 164 del Código del Impuesto o la Circular n.º 164/2 constituían el sistema de referencia pertinente, así como su alegación de que el sistema de referencia que debía tomarse en consideración para apreciar la selectividad de la decisión anticipada en cuestión solo debía incluir a empresas sometidas a las normas sobre precios de transferencia (considerandos 193 a 215 de la Decisión controvertida).
- 17 Por lo que respecta a la segunda fase, la Comisión indicó que la cuestión de si una medida fiscal constituye una excepción al sistema de referencia coincide en general con la constatación de que se ha conferido una ventaja al beneficiario de dicha medida. Según la Comisión, cuando una medida fiscal implica una reducción injustificada del impuesto adeudado por un beneficiario que, en ausencia de la citada medida, debería soportar un impuesto más elevado en virtud del sistema de referencia, dicha reducción constituye una ventaja conferida por la medida fiscal al mismo tiempo que una excepción al sistema de referencia. Asimismo, la Comisión recordó que, según la jurisprudencia, en el caso de una medida individual, la identificación de la ventaja económica permite, en principio, presumir su selectividad (considerandos 216 a 218 de la Decisión controvertida).
- 18 En lo que atañe a la determinación de la ventaja, la Comisión concluyó, en esencia, que una medida fiscal que diera lugar a que una sociedad perteneciente a un grupo facturara unos precios de transferencia que no reflejaran los que se facturarían en condiciones de libre competencia, es decir, precios negociados por empresas independientes en circunstancias comparables en virtud del principio de libre competencia, confiere una ventaja a dicha sociedad al dar como resultado una reducción de su base imponible y, por tanto, del impuesto exigible con arreglo al sistema general del impuesto de sociedades. A juicio de la Comisión, el Tribunal de Justicia admitió, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416), el principio de libre competencia, a saber, «el principio según el cual las transacciones realizadas entre sociedades de un mismo grupo deben ser remuneradas como si hubieran sido acordadas por empresas independientes que negocian en circunstancias comparables en condiciones de libre competencia», como criterio de referencia para determinar si una sociedad de grupo goza de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, debido a una medida fiscal que determina sus precios de

transferencia y, por ende, su base imponible. Por consiguiente, la Comisión precisó que, en el presente asunto, debía comprobar si la metodología aprobada por la Administración tributaria luxemburguesa a través de la decisión anticipada en cuestión a efectos de la determinación de los beneficios imposables de FFT en Luxemburgo suponía la aplicación de un método que no permitiera una aproximación fiable a un resultado basado en el mercado y, por lo tanto, al principio de libre competencia. En este caso, según la Comisión, se consideraría que la decisión anticipada en cuestión procuraba una ventaja selectiva a FFT en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (considerandos 222 a 227 de la Decisión controvertida).

- 19 Así pues, la Comisión estimó que el principio de libre competencia formaba parte necesariamente de su apreciación, con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, de las medidas fiscales concedidas a las sociedades integradas, independientemente de si un Estado miembro había incorporado este principio a su sistema jurídico nacional. Preciso, en respuesta a las alegaciones del Gran Ducado de Luxemburgo formuladas en el marco del procedimiento administrativo, que no había examinado si la decisión anticipada en cuestión respetaba el principio de libre competencia, según se define en el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto o en la Circular n.º 164/2, sino que había tratado de determinar si la Administración tributaria luxemburguesa había otorgado una ventaja selectiva a FFT en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (considerandos 228 a 231 de la Decisión controvertida).
- 20 Habida cuenta de esas consideraciones y por las razones expuestas en los considerandos 241 a 301 de la Decisión controvertida, la Comisión estimó que determinadas opciones metodológicas aprobadas por el Gran Ducado de Luxemburgo y que explicaban el análisis de los precios de transferencia en la decisión anticipada en cuestión daban lugar a una reducción del impuesto de sociedades que deberían haber abonado las sociedades autónomas (considerandos 234 a 240 de la Decisión controvertida).
- 21 Con carácter subsidiario, estimó que, en todo caso, la decisión anticipada en cuestión confería una ventaja selectiva, inclusive respecto del sistema de referencia más reducido, invocado por el Gran Ducado de Luxemburgo y por FFT, compuesto por el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto y por la Circular n.º 164/2, que establecían el principio de libre competencia en el Derecho fiscal luxemburgués (considerandos 315 a 317 de la Decisión controvertida). Además, la Comisión desestimó la alegación de FFT según la cual, para demostrar la existencia de un trato selectivo a su favor resultante de la decisión anticipada en cuestión, debería haber comparado dicha decisión anticipada con la práctica de la Administración tributaria luxemburguesa basada en la Circular n.º 164/2 y, en particular, con las decisiones anticipadas concedidas a otras sociedades de financiación y de tesorería que el Gran Ducado de Luxemburgo había aportado a la Comisión como muestra representativa de su práctica en materia de decisiones anticipadas (considerandos 318 a 336 de la Decisión controvertida).
- 22 En la tercera fase de su análisis, la Comisión concluyó que ni el Gran Ducado de Luxemburgo ni FFT habían aportado motivo alguno que pudiera justificar el trato selectivo de FFT de resultados de la decisión anticipada en cuestión y que, en cualquier caso, no había podido identificarse razón alguna que pudiera considerarse derivada directamente de los principios fundadores del marco de referencia o que fuera el resultado de aspectos inherentes necesarios para el funcionamiento y la eficacia de aquel (considerandos 337 y 338 de la Decisión controvertida).
- 23 A continuación, la Comisión concluyó, a la vista de las consideraciones precedentes, que la decisión anticipada en cuestión había conferido una ventaja selectiva a FFT, por cuanto había supuesto una reducción del impuesto adeudado por FFT, con carácter principal, con arreglo al

régimen general del impuesto de sociedades de Luxemburgo en comparación con las sociedades autónomas y, con carácter subsidiario, con arreglo al régimen impositivo de las sociedades integradas (considerandos 339 y 340 de la Decisión impugnada). Consideró que el beneficiario de la ventaja en cuestión era el Grupo Fiat/Chrysler en su conjunto, en la medida en que FFT formaba una unidad económica con las demás entidades de dicho grupo, y que la reducción del impuesto adeudado por FFT había tenido necesariamente por efecto una reducción de las condiciones de precio de sus préstamos intragrupo (considerandos 341 a 345 de la Decisión controvertida).

24 El artículo 1 de la Decisión controvertida tenía el siguiente tenor:

«[La decisión anticipada en cuestión], que permite a [FFT] fijar su base imponible en Luxemburgo anualmente, durante un período de cinco años, constituye una ayuda a efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE, que es incompatible con el mercado interior y que fue ejecutada ilegalmente por [el Gran Ducado de] Luxemburgo en infracción del artículo 108, apartado 3, del TFUE.»

## II. Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida

25 Mediante demandas presentadas ante la Secretaría del Tribunal General los días 29 y 30 de diciembre de 2015, respectivamente, FFT (asunto T-759/15) y el Gran Ducado de Luxemburgo (asunto T-755/15) interpusieron sendos recursos solicitando la anulación de la Decisión controvertida.

26 Mediante auto del Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal General de 18 de julio de 2016, se admitió la intervención de Irlanda en apoyo de las pretensiones de FFT y del Gran Ducado de Luxemburgo.

27 Mediante auto del Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal General de 27 de abril de 2018, una vez oídas las partes, se ordenó la acumulación de los asuntos T-755/15 y T-759/15 a efectos de la fase oral del procedimiento.

28 En apoyo de sus recursos respectivos, el Gran Ducado de Luxemburgo y FFT formularon cinco series de motivos basados, en esencia:

- en cuanto a la primera serie, en la infracción de los artículos 4 TUE y 5 TUE y el artículo 114 TFUE, en la medida en que el análisis de la Comisión conducía a una armonización fiscal encubierta (tercera parte del primer motivo en el asunto T-755/15);
- en cuanto a la segunda serie, en la infracción del artículo 107 TFUE, en el incumplimiento de la obligación de motivación prevista en el artículo 296 TFUE, así como en la violación de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, en la medida en que la Comisión consideró que la decisión anticipada en cuestión otorgaba una ventaja, en particular debido a que dicha decisión anticipada no era conforme con el principio de libre competencia (segunda parte del primer motivo y primera parte del segundo motivo en el asunto T-755/15, y objeciones segunda y tercera de la primera parte del primer motivo, primera parte del segundo motivo, tercer motivo y cuarto motivo en el asunto T-759/15);
- en cuanto a la tercera serie, en la infracción del artículo 107 TFUE, en la medida en que la Comisión constató la selectividad de dicha ventaja (primera parte del primer motivo en el asunto T-755/15 y primera objeción de la primera parte del primer motivo en el asunto T-759/15);

- en cuanto a la cuarta serie, en la infracción del artículo 107 TFUE y en el incumplimiento de la obligación de motivación prevista en el artículo 296 TFUE, en la medida en que la Comisión señaló que la medida en cuestión restringía la competencia y perjudicaba a los intercambios comerciales entre Estados miembros (segunda parte del segundo motivo en el asunto T-755/15 y segunda parte de los motivos primero y segundo en el asunto T-759/15);
  - en cuanto a la quinta serie, en la violación del principio de seguridad jurídica y la vulneración del derecho de defensa, en la medida en que la Comisión ordenó la recuperación de la ayuda en cuestión (tercer motivo en el asunto T-759/15).
- 29 Tras ordenar la acumulación de los asuntos T-755/15 y T-759/15 a efectos de la sentencia recurrida, el Tribunal General, mediante esta, desestimó todos esos motivos y, por lo tanto, los recursos interpuestos en dichos asuntos en su totalidad.
- 30 Por lo que respecta a la segunda serie de motivos y, en particular, a los motivos basados en la aplicación errónea del principio de libre competencia al control de las ayudas de Estado, el Tribunal General señaló, para empezar, que, en el contexto de la determinación de la situación fiscal de una sociedad integrada, los precios de las transacciones intragrupo no se fijan en condiciones de mercado. Consideró que, a la hora de determinar la posible existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, cuando examina una medida fiscal otorgada a tal empresa integrada, la Comisión puede comparar la carga fiscal de dicha empresa integrada resultante de la aplicación de dicha medida fiscal con la carga fiscal resultante de la aplicación de las normas fiscales ordinarias del Derecho nacional de una empresa que ejerza su actividad en condiciones de mercado, cuando el Derecho fiscal nacional no establece una distinción entre las «empresas» integradas y las «empresas» autónomas a efectos de su sujeción al impuesto de sociedades y pretende, así pues, gravar los beneficios de las primeras como si derivaran de transacciones realizadas a precios de mercado (apartados 140 y 141 de la sentencia recurrida).
- 31 En este contexto, el Tribunal General subrayó que el principio de libre competencia constituye una «herramienta» o, como concluyó la Comisión en el considerando 225 de la Decisión controvertida, un «criterio de referencia» que le permita comprobar si los precios de las transacciones intragrupo aceptados por las autoridades nacionales se corresponden con los que se aplican en condiciones de mercado, con el fin de verificar si una sociedad integrada goza, en virtud de una medida fiscal que determina sus precios de transferencia, de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (apartado 143 de la sentencia recurrida).
- 32 A continuación, el Tribunal General señaló que, en el presente caso, la decisión anticipada en cuestión tenía por objeto la determinación de la de los beneficios imponibles de FFT en virtud del Código del Impuesto, que tiene por objeto gravar los beneficios resultantes de la actividad económica de tal «empresa» integrada como si derivaran de transacciones realizadas a precios de mercado. Basándose en ello, el Tribunal General consideró que la Comisión podía comparar los beneficios imponibles de FFT, resultantes de la aplicación de la decisión anticipada en cuestión, con los beneficios imponibles, derivados de la aplicación de las normas fiscales ordinarias del Derecho luxemburgués, de una empresa que se encontrara en una situación fáctica comparable y desarrollara su actividad en condiciones de libre competencia (apartados 145 y 148 de la sentencia recurrida). En este contexto, precisó que no se puede criticar a la Comisión por haber utilizado un método de determinación de precios que consideró adecuado, si bien debía justificar su elección metodológica (apartado 146 de la sentencia recurrida).

- 33 Por último, el Tribunal General desestimó las alegaciones del Gran Ducado de Luxemburgo y de FFT que tenían por objeto impugnar esa conclusión.
- 34 En primer lugar, por lo que respecta a la alegación según la cual la Comisión no había indicado ningún fundamento jurídico para el principio de libre competencia aplicado en la Decisión controvertida y no había precisado su contenido, el Tribunal General declaró que la Comisión había indicado efectivamente, en un primer momento, que el principio de libre competencia formaba parte necesariamente del examen, con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, de las medidas fiscales concedidas a las empresas de un grupo y, en un segundo momento, que dicho principio era un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad que se desprendía de la aplicación de dicho artículo (apartados 150 y 151 de la sentencia recurrida). En cuanto al contenido del principio de libre competencia, el Tribunal General consideró que de la Decisión impugnada se desprendía que se trataba de una herramienta que permitía comprobar que las transacciones intragrupo se remuneraran como si se hubieran negociado entre empresas independientes (apartado 155 de la sentencia recurrida).
- 35 En segundo lugar, por lo que respecta a la alegación de que el principio de libre competencia aplicado en la Decisión controvertida era un criterio ajeno al Derecho fiscal luxemburgués y que, así pues, permitía a la Comisión llevar a cabo, en definitiva, una armonización encubierta en materia de fiscalidad directa, pasando por alto la autonomía fiscal de los Estados miembros, el Tribunal General estimó que era infundada, ya que el uso de dicho principio estaba autorizado por el hecho de que normas fiscales luxemburguesas establecieran que las sociedades integradas debían tributar en las mismas condiciones que las sociedades autónomas. El Tribunal General dedujo de ello que, al aplicar ese criterio al caso de autos, la Comisión no se extralimitó en el ejercicio de sus competencias (apartados 156 a 158 de la sentencia recurrida).
- 36 En tercer lugar, por lo que respecta a la alegación de que en la Decisión controvertida la Comisión afirmó de forma indebida la existencia de un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad, el Tribunal General consideró que dicha formulación de la Comisión no debía aislarse de su contexto y, así pues, no podía interpretarse en el sentido de que la Comisión hubiera afirmado la existencia de un principio general de igualdad de trato ante el impuesto inherente al artículo 107 TFUE, apartado 1 (apartados 160 y 161 de la sentencia recurrida).

### **III. Pretensiones de las partes**

#### **A. Asunto C-885/19 P**

- 37 Mediante su recurso de casación, FFT solicita al Tribunal de Justicia que:
- Anule la sentencia recurrida.
  - Anule la Decisión controvertida o, subsidiariamente, si el Tribunal de Justicia no está en condiciones de decidir el asunto definitivamente, lo devuelva al Tribunal General.
  - Condene a la Comisión a cargar con las costas del procedimiento de casación y del procedimiento seguido ante el Tribunal General.

38 La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso de casación.
- Condene en costas a FFT.

39 Irlanda solicita al Tribunal de Justicia que:

- Anule la sentencia recurrida.
- Anule la Decisión controvertida.
- Condene en costas a la Comisión.

### **B. Asunto C-898/19 P**

40 Mediante su recurso de casación, Irlanda solicita al Tribunal de Justicia que:

- Anule la sentencia recurrida.
- Anule la Decisión controvertida.
- Condene en costas a la Comisión.

41 La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso de casación.
- Condene en costas a Irlanda.

42 FFT solicita al Tribunal de Justicia que:

- Estime el recurso.
- Condene a la Comisión a cargar con las costas derivadas del escrito de contestación de FFT y de la participación posterior de FFT en el procedimiento de casación.

43 El Gran Ducado de Luxemburgo solicita al Tribunal de Justicia que:

- Estime las pretensiones de Irlanda.
- Anule la sentencia recurrida.
- Anule la Decisión controvertida.
- Condene a la Comisión al pago de las costas del Gran Ducado de Luxemburgo.

#### **IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

- 44 El 9 de marzo de 2020, el Presidente del Tribunal de Justicia instó a las partes a pronunciarse sobre la posible acumulación de los asuntos C-885/19 P y C-898/19 P a efectos de la continuación del procedimiento.
- 45 Mediante sendos escritos de 16 de marzo de 2020, FFT, Irlanda, la Comisión y el Gran Ducado de Luxemburgo informaron al Tribunal de Justicia de que no tenían ninguna objeción a la acumulación de los referidos asuntos. No obstante, mediante escrito de 14 de abril de 2020, la Comisión indicó que, tras examinar el contenido de los escritos procesales presentados por las partes recurrentes, consideraba que no era oportuno acumular los asuntos a efectos de la continuación del procedimiento.
- 46 Mediante decisión del Presidente del Tribunal de Justicia de 20 de abril de 2020, se informó a las partes de que no procedía acumular los asuntos en aquella fase del procedimiento.

#### **V. Sobre los recursos de casación**

- 47 Habida cuenta de su conexidad, procede acumular los presentes asuntos a efectos de la sentencia, conforme al artículo 54, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

##### **A. Recurso de casación en el asunto C-898/19 P**

- 48 En apoyo de su recurso de casación en el asunto C-898/19 P, que ha de examinarse en primer lugar, Irlanda, a la que se adhieren el Gran Ducado de Luxemburgo y FFT, invoca cinco motivos.
- 49 Mediante el primer motivo casacional, que se divide en ocho partes, Irlanda sostiene que el Tribunal General incurrió en un error de Derecho y en un error de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, en su enfoque relativo a la utilización del principio de libre competencia por la Comisión en la Decisión controvertida. Mediante su segundo motivo, Irlanda alega que el Tribunal General incurrió en un error en su examen de la selectividad de la decisión anticipada en cuestión. El tercer motivo se basa en el incumplimiento de la obligación de motivación. El cuarto motivo se basa en la violación del principio de seguridad jurídica. Por último, el quinto motivo se fundamenta en la infracción de los artículos 4 TUE y 5 TUE y del artículo 114 TFUE, en la medida en que las normas en materia de ayudas de Estado fueron utilizadas, en el caso de autos, para armonizar las normas de los Estados miembros en materia de imposición directa.
- 50 La Comisión solicita que se declare la inadmisibilidad parcial del recurso de casación y añade que, en cualquier caso, los motivos invocados en apoyo de este deben desestimarse por infundados.

##### **1. Admisibilidad**

- 51 La Comisión alega que el recurso de casación es parcialmente inadmisibile. Sostiene sustancialmente que lo esencial de la argumentación expuesta por Irlanda en el marco de los motivos primero y tercero a quinto tiene principalmente por objeto impugnar, no ya apartados

concretos de la sentencia recurrida, sino la Decisión controvertida, la práctica general de la Comisión sobre decisiones fiscales anticipadas y determinados documentos de dicha institución que describen su enfoque acerca de dichas decisiones.

- 52 A ese respecto, del artículo 256 TFUE, apartado 1, párrafo segundo, del artículo 58, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de los artículos 168, apartado 1, letra d), y 169, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento se desprende que el recurso de casación debe indicar de manera precisa los elementos impugnados de la sentencia cuya anulación se solicita, así como los fundamentos jurídicos que sustenten de manera específica dicha pretensión, so pena de que se declare la inadmisibilidad del recurso de casación o del motivo de que se trate (sentencia de 23 de noviembre de 2021, Consejo/Hamás, C-833/19 P, EU:C:2021:950, apartado 50 y jurisprudencia citada).
- 53 En el caso de autos, el recurso de casación identifica con suficiente precisión, en cada uno de sus motivos, los elementos impugnados de la sentencia recurrida y expone las razones por las que, según Irlanda, dichos elementos adolecen de falta de motivación y de errores de Derecho, por lo que permite al Tribunal de Justicia ejercer su control de legalidad. En particular, como reconoce la Comisión, de los escritos procesales de Irlanda se desprende que los motivos que esta parte expone en apoyo de su recurso de casación se refieren expresamente a las consideraciones del Tribunal General que figuran, en especial, en los apartados 113, 140 a 142, 145, 147, 149, 150 a 152, 161 y 180 a 184 de la sentencia recurrida.
- 54 De ello resulta que debe desestimarse la causa de inadmisión de una parte del recurso de casación propuesta por la Comisión.

## **2. Sobre el fondo**

- 55 Han de examinarse, en primer lugar, las partes quinta y sexta del primer motivo y el quinto motivo.

### **a) Alegaciones de las partes**

- 56 En la quinta parte del primer motivo, Irlanda alega que el marco de referencia a la luz del cual ha de dilucidarse la posible existencia de una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, debe basarse en el sistema fiscal nacional de que se trate y no en un sistema fiscal hipotético. Sostiene que el principio de libre competencia únicamente puede aplicarse para comprobar la existencia de tal ventaja en una situación como la del caso de autos si dicho principio está incorporado al régimen tributario nacional constitutivo de la imposición «normal». En efecto, a juicio de esa parte, cuando se plantea la cuestión de si una medida supone una excepción al régimen tributario «normal», procede tomar en consideración las normas que se aplican concretamente en el Estado miembro de que se trate y no normas externas a dicho sistema o hipotéticas. Ahora bien, en su opinión, en el presente asunto el Tribunal General no cumplió esa exigencia cuando, en los apartados 141 y 145 de la sentencia recurrida, ratificó la utilización por la Comisión del principio de libre competencia sobre la base del presunto objetivo asignado al Derecho tributario luxemburgués. De ese modo, según Irlanda, el Tribunal General obvió las normas específicas de Derecho nacional que se aplican a las sociedades integradas en la elaboración de decisiones fiscales anticipadas por las que la administración tributaria de un Estado miembro toma posición, a petición de una sociedad integrada, sobre los precios de transferencia aplicables a esta.

- 57 Mediante la sexta parte del primer motivo, Irlanda objeta que el Tribunal General consideró, en el apartado 142 de la sentencia recurrida, que la Comisión acertó al referirse en la Decisión controvertida a la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416). Según Irlanda, dicha sentencia no apoya la conclusión de la Comisión de que el principio de libre competencia se derive del artículo 107 TFUE, apartado 1, con independencia de si ha sido o no incorporado al Derecho nacional. Por el contrario, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, el Tribunal de Justicia solo había considerado pertinente el establecimiento de una excepción al principio de libre competencia porque dicho principio se había incorporado al Derecho nacional de que se trataba, a saber, el Derecho belga.
- 58 Mediante su quinto motivo, dirigido contra los apartados 100 a 117 de la sentencia recurrida, Irlanda reprocha al Tribunal General haber desestimado su alegación de que la Decisión controvertida equivale a consagrar, en contra de lo dispuesto en los artículos 3 TUE a 5 TUE y del artículo 114 TFUE, una armonización encubierta contraria a las normas de atribución de competencias. En su opinión, la Comisión invocó en la Decisión controvertida normas que no forman parte del régimen tributario nacional, a la vez que ignoraba las disposiciones aplicables de este. Irlanda señala que, si en el presente asunto se estimaran las pretensiones de la Comisión, el principio de libre competencia, tal como lo concibe la Comisión, se les impondría a todos los Estados miembros, con independencia de lo previsto en sus propias legislaciones tributarias.
- 59 La Comisión considera que la argumentación formulada por Irlanda es inoperante. Entiende que dicha argumentación se basa en gran parte en una interpretación errónea y sesgada de la sentencia recurrida y que es, en cualquier caso, infundada.
- 60 Por lo que respecta, en primer lugar, a la quinta parte del primer motivo, la Comisión sostiene que, en la medida en que la argumentación de Irlanda tiene por objeto impugnar las apreciaciones del Tribunal General que figuran en el apartado 145 de la sentencia recurrida, según las cuales, en virtud del Código del Impuesto, en primer lugar, las sociedades integradas y las sociedades autónomas en Luxemburgo tributan de la misma manera en lo referente al impuesto de sociedades y, en segundo lugar, el Derecho luxemburgués tiene por objeto gravar los beneficios resultantes de la actividad económica de tal sociedad integrada como si derivaran de transacciones realizadas a precios de mercado, dicha argumentación pretende, en definitiva, cuestionar constataciones factuales que no pueden ser objeto de reexamen en el marco de un recurso de casación.
- 61 La Comisión considera que, en cualquier caso, lo que importa en el caso de autos no es si el Derecho tributario y el Derecho de sociedades establecen frecuentemente una distinción entre sociedades autónomas y sociedades del grupo, sino si tales Derechos distinguen entre dichas sociedades cuando se trata de determinar su beneficio imponible en el marco del sistema general del impuesto de sociedades. Para la Comisión, según señaló fundadamente el Tribunal General en el apartado 145 de la sentencia recurrida, el Código luxemburgués del Impuesto no lleva a cabo tal distinción. Por lo tanto, considera que el Tribunal General acertó al declarar que la legislación tributaria luxemburguesa tiene por objeto gravar los beneficios resultantes de la actividad económica de tal sociedad integrada como si derivaran de transacciones realizadas a precios de mercado.
- 62 En segundo lugar, la Comisión alega, en respuesta a la sexta objeción del primer motivo de casación de Irlanda, que el Tribunal General acertó al basarse en la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416), al concluir que, cuando el sistema fiscal de un Estado miembro trata a las sociedades pertenecientes a un grupo y

a las sociedades autónomas de la misma manera en materia de impuesto de sociedades, una medida en materia de precios de transferencia que permite a una sociedad del grupo valorar sus transacciones intragrupo por debajo del nivel de libre competencia supone una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

- 63 Para la Comisión, el criterio de referencia que el Tribunal de Justicia aplicó para declarar la existencia de una ventaja en los apartados 95 y 96 de la citada sentencia es precisamente el mismo que la propia Comisión expuso en la sección 7.2.2.1 de la Decisión controvertida y que el Tribunal General avaló en los apartados 141 y 145 de la sentencia recurrida, a saber, el trato a las sociedades autónomas en el marco de las normas tributarias de Derecho común. Según la Comisión, no cabe duda de que el Tribunal de Justicia aplicó de ese modo, en la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416), el principio de libre competencia. Aunque ese principio no se mencione expresamente en dicha sentencia, la Comisión estima que el empleo de las expresiones «que desarrolle sus actividades en un entorno de libre competencia», en el apartado 95 de la citada sentencia, y «precios de transferencia», en el apartado 96 de esa misma sentencia, no deja lugar a ninguna otra interpretación.
- 64 En tercer lugar, la Comisión indica, en respuesta al quinto motivo, que apreció la decisión anticipada en cuestión a la luz del régimen general del impuesto de sociedades de Luxemburgo y que, en caso de que se confirmara la sentencia del Tribunal General por lo que se refiere al pronunciamiento relativo a la existencia de una ventaja selectiva, ello significaría simplemente que los Estados miembros que graven a las sucursales o filiales de sociedades multinacionales en virtud de sus normas ordinarias como si se tratara de entidades diferenciadas no podrían sustraerse al control de sus decisiones fiscales anticipadas desde el punto de vista de la normativa sobre ayudas de Estado por el mero hecho de que su legislación tributaria no codifique explícitamente los criterios objetivos de atribución de beneficios a dichas sucursales o filiales.

## ***b) Apreciación del Tribunal de Justicia***

### *1) Recordatorios preliminares*

- 65 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las intervenciones de los Estados miembros en las materias que no han sido objeto de armonización en el Derecho de la Unión no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas al control de las ayudas de Estado. Así pues, los Estados miembros deben abstenerse de adoptar cualquier medida fiscal que pueda constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior (sentencia de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 66 A ese respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurren todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (sentencia de 6 de octubre de 2021, World Duty Free Group y España/Comisión, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 30 y jurisprudencia citada).

- 67 Por lo que se refiere al requisito de la ventaja selectiva, este requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (sentencia de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 68 Para calificar una medida fiscal nacional como «selectiva», la Comisión debe, en un primer momento, identificar el sistema de referencia, a saber, el régimen tributario «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal en cuestión supone una excepción a ese sistema de referencia, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho sistema, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. No obstante, el concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando el Estado miembro de que se trate consigue demostrar, en un tercer momento, que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben tales medidas (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, World Duty Free Group y España/Comisión, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartados 35 y 36 y jurisprudencia citada).
- 69 A este respecto, es oportuno recordar que la determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de medidas fiscales, ya que la existencia de una ventaja económica, a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, solo puede acreditarse en relación con una imposición considerada «normal». Así pues, la determinación del conjunto de las empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable depende de la definición previa del régimen jurídico a la vista de cuyo objetivo deba examinarse, en su caso, la comparabilidad de la situación fáctica y jurídica respectiva de las empresas favorecidas por la medida controvertida y de aquellas que no lo están (sentencia de 6 de octubre de 2021, World Duty Free Group y España/Comisión, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 60 y jurisprudencia citada).
- 70 No obstante, procede precisar que la técnica normativa no es decisiva para estimar que una medida fiscal es selectiva, de modo que no siempre es necesario que tenga carácter excepcional con respecto a un régimen tributario común o normal. En efecto, como se desprende, en particular, del apartado 101 de la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), aunque una medida no tenga formalmente carácter de excepción y se base en criterios que, en sí, tengan carácter general, puede ser selectiva si provoca, de hecho, una discriminación entre sociedades que se encuentran en situaciones comparables con respecto al objetivo perseguido por el régimen tributario de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartados 32 y 33 y jurisprudencia citada).
- 71 Por lo tanto, para apreciar el carácter selectivo de una medida fiscal, es necesario que el régimen tributario común o sistema de referencia aplicable en el Estado miembro de que se trate esté correctamente identificado en la decisión de la Comisión y sea examinado por el juez que conoce de una controversia relativa a dicha identificación. Dado que la determinación del sistema de referencia constituye el punto de partida del examen comparativo que debe realizarse a la hora de apreciar el carácter selectivo, un error al determinar este sistema de referencia vicia

inevitablemente todo el análisis del requisito de selectividad (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, *World Duty Free Group y España/Comisión*, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 61 y jurisprudencia citada).

- 72 En ese contexto, es preciso comenzar puntualizando que la determinación del marco de referencia, que debe llevarse a cabo tras un debate contradictorio con el Estado miembro de que se trate, ha de ser el resultado de un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud del Derecho nacional de ese Estado (sentencia de 6 de octubre de 2021, *World Duty Free Group y España/Comisión*, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 62 y jurisprudencia citada).
- 73 En segundo lugar, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro del que se trate el que determina, mediante el ejercicio de sus propias competencias en materia de fiscalidad directa y en observancia de su autonomía fiscal, las características constitutivas del impuesto, que definen, en principio, el sistema de referencia o régimen tributario «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad. Así sucede, en particular, con la determinación de su base imponible y de su hecho imponible (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de marzo de 2021, *Comisión/Polonia*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, apartados 38 y 39, y de 16 de marzo de 2021, *Comisión/Hungría*, C-596/19 P, EU:C:2021:202, apartados 44 y 45).
- 74 De ello se deduce que, para identificar el sistema de referencia en materia de fiscalidad directa, solo debe tenerse en cuenta el Derecho nacional aplicable en el Estado miembro de que se trate, ya que esa identificación es, a su vez, un requisito previo indispensable para apreciar no solo la existencia de una ventaja, sino también si esta reviste carácter selectivo.
- 75 En el caso de autos, la argumentación de Irlanda sintetizada en los apartados 56 a 58 de la presente sentencia plantea la cuestión de si el Tribunal General incurrió en error de Derecho al confirmar, por los motivos recordados en los apartados 30 a 36 de la citada sentencia, el sistema de referencia adoptado por la Comisión en la Decisión controvertida.
- 76 A ese respecto, es preciso señalar que, a tenor del considerando 228 de la Decisión controvertida, la Comisión estimó que el principio de libre competencia formaba parte necesariamente de su apreciación, con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, de las medidas fiscales concedidas a las empresas de un grupo, independientemente de si un Estado miembro ha incorporado este principio a su sistema jurídico nacional.
- 77 La Comisión puntualizó, en ese mismo considerando 228, que el principio de libre competencia se aplica para determinar si los beneficios imposables de una sociedad perteneciente a un grupo, a efectos del cálculo del impuesto de sociedades, se han determinado mediante un método que se aproxime a las condiciones del mercado, de modo que esa sociedad no disfrute de un trato más favorable, en aplicación del sistema general del impuesto de sociedades, que el que se haya concedido a sociedades no integradas cuyos beneficios imposables se determinan con arreglo al mercado.
- 78 Además, de la estructura de la Decisión controvertida, y en particular del análisis del sistema de referencia realizado en sus considerandos 193 a 209, se desprende que la Comisión tuvo en cuenta que el sistema general de imposición de las sociedades en Luxemburgo no establece una distinción entre las sociedades integradas y las sociedades no integradas, en la medida en que el objetivo de dicho sistema es gravar a todas las sociedades residentes.

- 79 Habida cuenta de estas consideraciones, el Tribunal General precisó, por su parte, en el apartado 161 de la sentencia recurrida, que la afirmación que figura en el considerando 228 de la Decisión controvertida, según la cual el principio de libre competencia es un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad que entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, no debía aislarse de su contexto y no podía interpretarse en el sentido de que la Comisión hubiera afirmado la existencia de un principio general de igualdad de trato ante el impuesto inherente al artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 80 Según se desprende del apartado 141 de la sentencia recurrida, el Tribunal General consideró que el principio de libre competencia es de aplicación cuando el Derecho fiscal nacional pertinente no establece una distinción entre las «empresas» integradas y las «empresas» autónomas a efectos de su sujeción al impuesto de sociedades, ya que, en tal caso, dicho Derecho pretendería gravar los beneficios resultantes de la actividad económica de tal «empresa» integrada como si derivaran de transacciones realizadas a precios de mercado. Una vez identificado dicho fundamento jurídico, el Tribunal General consideró, en esencia, en el apartado 145 de la sentencia recurrida, que dicho principio era aplicable en el presente asunto en la medida en que el Código del Impuesto tenía por objeto gravar a las sociedades integradas y a las sociedades autónomas de la misma manera en virtud del impuesto de sociedades.

*2) Existencia de error de Derecho en la determinación del régimen tributario «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trata*

- 81 De entrada, ha de desestimarse la alegación de la Comisión según la cual la parte recurrente, mediante las objeciones que formula, está impugnando en realidad las constataciones del Tribunal General relativas al Derecho nacional aplicable, que figuran en particular en el apartado 145 de la sentencia recurrida, constataciones factuales que, según la Comisión, no pueden ser objeto de reexamen en el marco de un recurso de casación en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
- 82 Ciertamente es que, en lo referente al examen en casación de las apreciaciones sobre Derecho nacional efectuadas por el Tribunal General, que en el ámbito de las ayudas de Estado constituyen apreciaciones de hechos, el Tribunal de Justicia solo es competente para verificar si se ha producido una desnaturalización de ese Derecho [sentencia de 28 de junio de 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 78 y jurisprudencia citada].
- 83 Sin embargo, en el caso de autos, mediante la argumentación que formula, Irlanda no pretende cuestionar la interpretación del Derecho nacional efectuada por el Tribunal General, sino que invita al Tribunal de Justicia a determinar si el Tribunal General hizo suya sin incurrir en error de Derecho la delimitación del marco de referencia pertinente como parámetro decisivo a efectos del examen de la existencia de una ventaja selectiva, sin tener en cuenta las normas específicas previstas por el Derecho luxemburgués en materia de precios de transferencia aplicables a las sociedades integradas.
- 84 En efecto, Irlanda se limita a impugnar la aplicación por el Tribunal General del criterio jurídico destinado a determinar si una decisión fiscal anticipada como la que está en cuestión confiere una ventaja selectiva.

- 85 Pues bien, la cuestión de si el Tribunal General delimitó adecuadamente el sistema de referencia pertinente y, por extensión, aplicó correctamente un criterio jurídico como el principio de libre competencia, es una cuestión de Derecho que puede ser objeto del control del Tribunal de Justicia en la fase de casación. En efecto, los argumentos con los que se pretende refutar la elección del sistema de referencia en la primera fase de análisis de la existencia de una ventaja selectiva son admisibles, puesto que dicho análisis procede de una calificación jurídica de Derecho nacional sobre la base de una disposición de Derecho de la Unión [véase, por analogía, la sentencia de 28 de junio de 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)*/Comisión, C-203/16 P, EU:C:2018:505, apartados 80 y 81].
- 86 En cuanto a la fundamentación de la argumentación de Irlanda, ha de recordarse que, como se desprende, en esencia, del considerando 210 de la Decisión controvertida, FFT y el Gran Ducado de Luxemburgo sostuvieron ante la Comisión que el sistema de referencia solo debía incluir las sociedades del grupo, o incluso solamente a las sociedades del grupo que ejercieran actividades de financiación correspondientes al ámbito del artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto, de modo que la decisión anticipada en cuestión debía compararse con las decisiones anticipadas relativas al período 2010-2013 y relativas a otros 21 contribuyentes que se le transmitieron el 15 de enero de 2014. Según el Gran Ducado de Luxemburgo y FFT, dado que el trato dispensado a FFT se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto, a la Circular n.º 164/2 y a la práctica administrativa en la materia, no se concedió ventaja selectiva alguna a través de dicha decisión anticipada.
- 87 No obstante, la Comisión estimó, en los considerandos 211 a 215 de la Decisión controvertida, que no procedía tener en cuenta las citadas disposiciones particulares a efectos de la determinación del sistema de referencia pertinente, indicando, a ese efecto, que tal toma en consideración sería contraria al objetivo del sistema general del impuesto de sociedades de Luxemburgo, que dicha institución ya había identificado, en los considerandos 193 a 209 de la Decisión controvertida, como sistema de referencia. En el caso de autos, consideró que ese sistema tenía por objetivo gravar los beneficios de todas las sociedades que estuvieran sujetas a su competencia fiscal, con independencia de que se tratara de sociedades integradas o no integradas (considerandos 198 y 212 de la Decisión controvertida).
- 88 La Comisión indicó que no iba a examinar si la decisión anticipada en cuestión respetaba el principio de libre competencia tal como se define en el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto o en la Circular n.º 164/2 (considerando 229 de la Decisión controvertida). En efecto, según la Comisión, si pudiera demostrarse que el método adoptado por la Administración tributaria luxemburguesa a través de dicha decisión anticipada a efectos de la determinación de los beneficios imponibles de FFT en Luxemburgo no suponía la aplicación de un método que condujera a una aproximación fiable a un resultado basado en el mercado y, por consiguiente, al principio de libre competencia, se consideraría que la referida decisión proporcionaba una ventaja selectiva a FFT en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (considerando 231 de la Decisión controvertida).
- 89 De los apartados 149 a 151 de la sentencia recurrida se desprende que el Tribunal General ratificó la metodología de la Comisión consistente, en esencia, en considerar que, ante un sistema fiscal que persiga el objetivo de gravar los beneficios de todas las sociedades residentes, estén o no integradas, la aplicación del principio de libre competencia a efectos de la aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, se justifica con independencia de la incorporación de dicho principio al Derecho nacional.

- 90 Por lo tanto, procede determinar si el Tribunal General incurrió en error de Derecho al aprobar el enfoque de la Comisión consistente, en esencia, en no tener en cuenta dicho principio, tal como se establece en el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto y se precisa en la correspondiente Circular n.º 164/2, en el marco del examen realizado en virtud del artículo 107 TFUE, apartado 1, en particular al definir el sistema de referencia para determinar si la decisión anticipada en cuestión confiere una ventaja selectiva a su beneficiario.
- 91 A ese respecto, al descartar la pertinencia del artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto y de la Circular n.º 164/2, la Comisión aplicó un principio de libre competencia distinto del definido por el Derecho luxemburgués. De ese modo, se limitó a identificar, con el objetivo perseguido por el sistema general del impuesto de sociedades en Luxemburgo, la expresión abstracta de ese principio, y a examinar la decisión anticipada en cuestión sin tener en cuenta el modo en que el referido principio está incorporado concretamente a ese Derecho por lo que respecta, en particular, a las sociedades integradas.
- 92 Al ratificar tal enfoque, el Tribunal General no tuvo en cuenta la exigencia derivada de la jurisprudencia citada en los apartados 68 a 74 de la presente sentencia, según la cual, para determinar si una medida fiscal ha redundado en una ventaja selectiva para una empresa, incumbe a la Comisión proceder a una comparación con el régimen impositivo normalmente aplicable en el Estado miembro de que se trate, tras un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud del Derecho nacional de ese Estado. Al actuar así, el Tribunal General incurrió en error de Derecho en la aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 93 Ciertamente es que, como coinciden en reconocer todas las partes, el Derecho nacional aplicable a las sociedades en Luxemburgo pretende, en materia de imposición de las sociedades integradas, dar lugar a una aproximación fiable al precio de mercado. Si bien ese objetivo se corresponde, en general, con el del principio de libre competencia, no es menos cierto que, a falta de armonización en el Derecho de la Unión, las modalidades concretas de aplicación de ese principio se definen en el Derecho nacional y deben tenerse en cuenta al identificar el marco de referencia a efectos de la determinación de la existencia de una ventaja selectiva.
- 94 Además, al aceptar, en el apartado 113 de la sentencia recurrida, que la Comisión pudiera invocar normas que no formaran parte del Derecho luxemburgués, aun cuando había recordado, en el apartado 112 de dicha sentencia, que, en el estado actual de desarrollo del Derecho de la Unión, esa institución no disponía de competencias que le permitieran definir de forma autónoma la imposición considerada «normal» de una sociedad integrada, ignorando las normas fiscales nacionales, el Tribunal General infringió las disposiciones del Tratado FUE relativas a la adopción por la Unión Europea de medidas de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, y en particular los artículos 114 TFUE, apartado 2, y 115 TFUE. En efecto, la autonomía de un Estado miembro en materia de fiscalidad directa, tal como ha sido reconocida por la jurisprudencia reiterada recordada en el apartado 73 de la presente sentencia, no puede garantizarse plenamente si, al margen de cualquier medida de aproximación de este tipo, el examen efectuado con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, no se basa exclusivamente en las normas fiscales ordinarias establecidas por el legislador del Estado miembro de que se trate.
- 95 A ese respecto, procede subrayar, en primer lugar, que, a falta de armonización sobre ese particular, la posible fijación de los métodos y criterios que permitan determinar un resultado de «libre competencia» depende de la facultad de apreciación de los Estados miembros. Aunque los

Estados miembros de la OCDE reconozcan el mérito del uso del principio de libre competencia para establecer la correcta distribución de beneficios de sociedades entre distintos países, existen diferencias significativas entre esos Estados en la aplicación detallada de los métodos de determinación de precios de transferencia. Como la propia Comisión mencionó en el considerando 88 de la Decisión controvertida, las Directrices de la OCDE enumeran varios métodos para establecer una aproximación a los precios de libre competencia para las transacciones y la distribución de beneficios entre sociedades de un mismo grupo.

- 96 Además, aun suponiendo que exista, en el ámbito de la fiscalidad internacional, cierto consenso según el cual las transacciones entre sociedades económicamente vinculadas, en particular transacciones intragrupo, deban apreciarse con fines fiscales como si se hubieran celebrado entre sociedades económicamente independientes, y que, por tanto, numerosas autoridades nacionales competentes en materia fiscal se inspiren en las Directrices de la OCDE en la elaboración y el control de los precios de transferencia, únicamente son pertinentes, sin perjuicio de lo expuesto en los apartados 120 a 122 de la presente sentencia, las disposiciones nacionales para el análisis de si determinadas transacciones deben examinarse a la luz del principio de libre competencia y, en su caso, si determinados precios de transferencia, que fundamentan la renta imponible de un sujeto pasivo y su reparto entre los Estados de que se trate, se desvían o no de un resultado de libre competencia. Por lo tanto, no pueden tenerse en cuenta, ni al examinar la existencia de una ventaja fiscal selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, ni para establecer la carga fiscal que debe normalmente recaer sobre una empresa, parámetros y normas ajenos al sistema fiscal nacional en cuestión, a menos que este se refiera expresamente a ellos.
- 97 Esa constatación constituye una expresión del principio de legalidad tributaria, que es parte integrante del ordenamiento jurídico de la Unión, como principio general del Derecho, y que exige que toda obligación de pago de un impuesto, y todos los elementos esenciales que definen las características fundamentales de este, estén previstos por la ley, de modo que permitan al sujeto pasivo prever y calcular el importe del impuesto devengado y determinar el momento en que será exigible (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, apartado 39).
- 98 En segundo lugar, el Gran Ducado de Luxemburgo indicó en la vista que, además de que las Directrices de la OCDE no sean vinculantes para los Estados miembros de dicha organización, la Circular n.º 164/2, que interpreta el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto, establece normas específicas relativas al cálculo de los precios de transferencia por lo que respecta a las sociedades de financiación de grupo, como FFT, que suponen que no se tengan en cuenta para el cálculo de dichos precios las actividades relacionadas con la tenencia de participaciones. El considerando 79 de la Decisión controvertida, que figura en su sección 2.3.2 y contiene una descripción del contenido de dicha Circular, confirma que dicho Estado miembro estableció normas específicas para determinar una remuneración de libre competencia por lo que respecta a tales sociedades y que dichas normas se habían puesto en conocimiento de la Comisión en el procedimiento administrativo.
- 99 Sin embargo, el análisis realizado por la Comisión del sistema de referencia y, por extensión, de la existencia de una ventaja selectiva concedida a FFT, tal como fue aprobado por el Tribunal General, no tiene en cuenta esas opciones normativas, destinadas a precisar el alcance del principio de libre competencia y su aplicación en Derecho luxemburgués.

- 100 A ese respecto, procede señalar que, en respuesta a una pregunta formulada en la vista, la Comisión indicó que, en la decisión anticipada en cuestión, la Administración tributaria luxemburguesa había «aplicado mal las normas que normalmente aplica» por lo que respecta al principio de libre competencia y al cálculo de los precios de transferencia. No obstante, resulta obligado señalar que, en la Decisión controvertida, la Comisión, cuyo enfoque confirmó el Tribunal General, se abstuvo de cualquier examen de la manera en que se había interpretado y aplicado el principio de libre competencia, según está consagrado en esencia en el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto.
- 101 El Tribunal General aprobó expresamente ese análisis en el apartado 146 de la sentencia recurrida, al indicar que no se podía criticar a la Comisión por haber utilizado el método de determinación de los precios de transferencia que considerara adecuado en el caso de autos con el fin de examinar el nivel de los precios de transferencia para una transacción (o para varias transacciones estrechamente ligadas entre sí) que formaba parte de la medida impugnada, así como en el apartado 147 de la misma sentencia, en el que subrayó que las Directrices de la OCDE en que se inspiró la Comisión «se [basaban] en trabajos importantes realizados por grupos de expertos de renombre», que «[reflejaban] el consenso alcanzado a escala internacional en lo referente a los precios de transferencia» y que «por ello [presentaban] una importancia práctica indudable en la interpretación de las cuestiones relativas a los precios de transferencia».
- 102 En tercer lugar, contrariamente a lo que consideró el Tribunal General en el apartado 142 de la sentencia recurrida, la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416), no corrobora la postura según la cual el principio de libre competencia es aplicable cuando el Derecho fiscal nacional pretende gravar a las sociedades integradas y a las sociedades autónomas de la misma manera, con independencia de si dicho principio está incorporado a ese Derecho y de qué manera lo está.
- 103 En efecto, en esa última sentencia, el Tribunal de Justicia concluyó que, cuando un Estado miembro ha decidido incorporar a su Derecho nacional un método de determinación del beneficio imponible de las sociedades integradas análogo al método «cost plus» de la OCDE y al pretender, por tanto, gravar a estas sociedades sobre una base comparable a la que resultaría de la aplicación del régimen de Derecho común, ese Estado confiere una ventaja económica a dichas sociedades si incluye en ese método disposiciones que tengan por efecto aliviar las cargas fiscales que estas deberían normalmente soportar con arreglo al referido régimen.
- 104 Así pues, en la citada sentencia, el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que debía usarse el principio de libre competencia a la luz de las normas impositivas recogidas en el Derecho nacional pertinente, a saber, el Derecho belga, que establecían un mecanismo impositivo de beneficios según un método «cost plus» de la OCDE. Por consiguiente, no cabe deducir de esa misma sentencia que el Tribunal de Justicia pretendiera formular un principio autónomo de libre competencia que se aplicara con independencia de su incorporación al Derecho nacional a efectos del examen de las medidas de carácter fiscal en el marco de la aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 105 De todas estas consideraciones se deriva que los fundamentos de Derecho de la sentencia recurrida relativos al examen del razonamiento adoptado con carácter principal por la Comisión, según el cual la decisión anticipada en cuestión suponía una excepción al sistema general del impuesto de sociedades de Luxemburgo, recordados en los apartados 17 a 20 de la presente sentencia, adolecen de un error de Derecho en la medida en que el Tribunal General aprobó el enfoque de la Comisión consistente, en esencia, en no tener en cuenta el principio de libre

competencia, tal como se establece en el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto y se precisa en la correspondiente Circular n.º 164/2, al definir el sistema de referencia en el marco del examen realizado en virtud del artículo 107 TFUE, apartado 1, para determinar si la decisión anticipada en cuestión confiere una ventaja selectiva a su beneficiario.

- 106 No obstante, ha de examinarse si el error de Derecho en que incurrió el Tribunal General puede acarrear la anulación de la sentencia recurrida.
- 107 En efecto, la Comisión ha aducido que los posibles errores de Derecho de que adolezcan los apartados 125 a 286 de la sentencia recurrida no podrían dar lugar a la anulación de esta si se debiera confirmar el análisis del Tribunal General que figura en sus apartados 290 a 299.
- 108 Por consiguiente, la Comisión considera que el recurso de casación es inoperante, ya que, aun suponiendo que alguno de los motivos invocados fuera declarado fundado, tal circunstancia no podría llevar a anular la sentencia recurrida. En efecto, según la Comisión, la Decisión controvertida contiene un razonamiento subsidiario basado en el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto y la Circular n.º 164/2, cuya ratificación por el Tribunal General entiende que no ha sido cuestionada en modo alguno por Irlanda.
- 109 A ese respecto, ha de señalarse que, mediante los fundamentos expuestos en los apartados 290 a 299 de la sentencia recurrida, el Tribunal General aprobó, en esencia, el razonamiento formulado «con carácter subsidiario» por la Comisión en los considerandos 315 a 317 de la Decisión controvertida, según el cual la decisión anticipada en cuestión era una excepción al sistema de referencia constituido por el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto y por la Circular n.º 164/2.
- 110 Si bien Irlanda no ha cuestionado directamente los fundamentos recogidos en ese pasaje de la sentencia recurrida, no cabe sostener, como pretende la Comisión, que el recurso de casación deba declararse inoperante por el hecho de que la argumentación formulada por Irlanda no pueda influir en el fallo de dicha sentencia.
- 111 En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, el razonamiento que figura en los apartados 290 a 299 de la sentencia recurrida no contiene un análisis dissociable y autónomo del que se deriva del sistema de referencia adoptado por la Comisión con carácter principal y, por tanto, no permite subsanar el error del que el segundo adolece. Ciertamente es que la Comisión declaró, en el considerando 317 de la Decisión controvertida, que la decisión anticipada había entrañado una disminución del impuesto exigible a FFT «con respecto a una situación en la que el principio de libre competencia enunciado en [el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto] se hubiera aplicado correctamente». No obstante, como señaló el Tribunal General en el apartado 294 de la sentencia recurrida, la Comisión se remitió íntegramente, por lo que respecta a esa aplicación correcta, a su análisis principal del sistema de referencia, análisis basado en el sistema general de imposición de las sociedades en Luxemburgo.
- 112 De ello se deduce que el razonamiento en el que la Comisión se basó con carácter subsidiario solo en apariencia rectifica el error en que incurrió al identificar el sistema de referencia que debería haber constituido la base de su análisis relativo a la existencia de una ventaja selectiva. En estas circunstancias, el error de Derecho en que incurrió el Tribunal General al analizar el

razonamiento seguido con carácter principal por la Comisión en relación con el sistema de referencia vicia asimismo su análisis del razonamiento subsidiario que la Decisión controvertida contiene a ese respecto.

- 113 De lo anterior resulta que procede estimar las partes quinta y sexta del primer motivo y el quinto motivo y, por lo tanto, anular la sentencia recurrida, sin que sea necesario pronunciarse sobre las demás partes del primer motivo ni sobre los demás motivos casacionales.

#### **B. Recurso de casación en el asunto C-885/19 P**

- 114 Habida cuenta de la anulación de la sentencia recurrida, ya no es necesario pronunciarse sobre el recurso de casación de FFT.

#### **VI. Sobre los recursos interpuestos ante el Tribunal General**

- 115 De conformidad con el artículo 61, párrafo primero, segunda frase, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de anulación de la resolución del Tribunal General, el Tribunal de Justicia podrá resolver él mismo definitivamente el litigio, cuando su estado así lo permita.
- 116 Así sucede en el caso de autos, ya que los motivos de los recursos de anulación de la Decisión controvertida fueron objeto de un debate contradictorio ante el Tribunal General y su examen no requiere que se adopte ninguna diligencia adicional de ordenación del procedimiento o de prueba.
- 117 A ese respecto, basta con señalar que, por las razones expuestas en los apartados 81 a 112 de la presente sentencia, debe anularse la Decisión controvertida, puesto que la Comisión incurrió en un error de Derecho al declarar la existencia de una ventaja selectiva a la luz de un marco de referencia que incluye un principio de libre competencia que no procede de un examen completo del Derecho fiscal nacional pertinente, tras un debate contradictorio sobre ese particular con el Estado miembro de que se trata, y que, así pues, infringió también las disposiciones del Tratado FUE relativas a la adopción por la Unión de medidas de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, y en particular los artículos 114 TFUE, apartado 2, y 115 TFUE.
- 118 Según se desprende de la jurisprudencia recordada en el apartado 71 de la presente sentencia, tal error en la determinación de las normas efectivamente aplicables en virtud del Derecho nacional pertinente y, por lo tanto, en la identificación de la imposición considerada «normal» respecto de la cual debía apreciarse la decisión anticipada en cuestión vicia inevitablemente todo el razonamiento referido a la existencia de una ventaja selectiva.
- 119 No obstante, tal constatación no excluye que puedan calificarse de ayudas de Estado medidas de fiscalidad directa, como las decisiones fiscales anticipadas concedidas por los Estados miembros, siempre que concurren todos los requisitos de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, que se han recordado en el apartado 66 de la presente sentencia.

- 120 En efecto, como se ha recordado en el apartado 65 de la presente sentencia, las intervenciones de los Estados miembros en las materias que no han sido objeto de armonización en el Derecho de la Unión no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas al control de las ayudas de Estado.
- 121 Así pues, los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa, como es el caso de la que ostentan en materia de adopción de decisiones fiscales anticipadas, respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las normas establecidas por el Tratado FUE en materia de ayudas de Estado. Deben, por lo tanto, abstenerse, en el ejercicio de esa competencia, de adoptar medidas que puedan constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior en el sentido del artículo 107 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de septiembre de 2021, Comisión/Bélgica y Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, apartados 161 y 162 y jurisprudencia citada).
- 122 Concretamente, tras haber observado que un Estado miembro ha optado por aplicar el principio de libre competencia para establecer los precios de transferencia de las sociedades integradas, la Comisión, de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 70 de la presente sentencia, debe poder demostrar que los parámetros previstos por el Derecho nacional en la materia son manifiestamente incoherentes con el objetivo de imposición no discriminatoria de todas las sociedades residentes, estén o no integradas, que persigue el sistema fiscal nacional, y que dan lugar sistemáticamente a una infravaloración de los precios de transferencia aplicables a las sociedades integradas o a algunas de ellas, como las sociedades de financiación, en comparación con los precios de mercado para operaciones comparables efectuadas por sociedades no integradas.
- 123 Ahora bien, en el caso de autos, como se ha concluido en el apartado 105 de la presente sentencia, la Comisión no realizó tal examen en la Decisión controvertida, ya que su modelo de análisis no incluía todas las normas pertinentes que aplican el principio de libre competencia en virtud del Derecho luxemburgués.
- 124 De todas esas consideraciones resulta que procede estimar las partes primera y tercera del primer motivo formulado por el Gran Ducado de Luxemburgo en el asunto T-755/15 y la primera objeción del primer motivo invocado por FFT en el asunto T-759/15. En consecuencia, debe anularse la Decisión controvertida, sin que sea necesario examinar los demás motivos de los recursos de anulación.

## VII. Costas

- 125 A tenor del artículo 184, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia decidirá sobre las costas cuando el recurso de casación sea fundado y dicho Tribunal resuelva definitivamente el litigio.
- 126 El artículo 138, apartado 1, del referido Reglamento, aplicable al procedimiento de casación en virtud de su artículo 184, apartado 1, dispone que la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.
- 127 En el caso de autos, por lo que respecta al recurso de casación interpuesto en el asunto C-898/19 P, al haber sido estimadas las pretensiones de Irlanda, procede, conforme a sus pretensiones, condenar a la Comisión a cargar, además de con sus propias costas, con las de Irlanda.

- 128 En cuanto al recurso de casación interpuesto en el asunto C-885/19 P, a tenor del artículo 149 del Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento de casación en virtud de su artículo 190, en caso de sobreseimiento, el Tribunal de Justicia decidirá sobre las costas. De conformidad con el artículo 142 del Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento de casación en virtud de su artículo 184, en tal supuesto el Tribunal de Justicia resolverá discrecionalmente sobre las costas. En el caso de autos procede decidir que cada una de las partes cargue con sus propias costas en el recurso de casación interpuesto en el asunto C-885/19 P.
- 129 Por otra parte, al haberse estimado los recursos interpuestos ante el Tribunal General, se condena a la Comisión a cargar con la totalidad de las costas del procedimiento de primera instancia.

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

- 1) **Acumular los asuntos C-885/19 P y C-898/19 P a efectos de la sentencia.**
- 2) **Anular la sentencia del Tribunal General de 24 de septiembre de 2019, Luxemburgo y Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (T-755/15 y T-759/15, EU:T:2019:670).**
- 3) **Anular la Decisión (UE) 2016/2326 de la Comisión, de 21 de octubre de 2015, relativa a la ayuda estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) ejecutada por Luxemburgo en favor de Fiat.**
- 4) **Declarar que no procede pronunciarse sobre el recurso de casación interpuesto en el asunto C-885/19 P.**
- 5) **Cada una de las partes cargará con sus propias costas en el asunto C-885/19 P.**
- 6) **Condenar a la Comisión Europea a cargar con las costas del recurso de casación interpuesto en el asunto C-898/19 P.**
- 7) **Condenar a la Comisión Europea a cargar con las costas del procedimiento de primera instancia.**

Firmas