



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
Presentadas el 3 de diciembre de 2020¹

Asunto C-337/19 P

**Comisión Europea
contra
Reino de Bélgica y**

Magnetrol International

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Decisiones fiscales anticipadas (*tax rulings*) — Ajuste de los beneficios en razón de los denominados beneficios extraordinarios — Reglamento (UE) 2015/1589 — Artículo 1, letra d) — Régimen de ayudas — Concepto de dispositivo — Práctica administrativa reiterada de las autoridades fiscales — Prueba por la Comisión Europea de una práctica administrativa reiterada — Muestra representativa — Ausencia de medidas de aplicación adicionales — Definición general y abstracta de las empresas beneficiarias — Admisibilidad de la adhesión a la casación»

I. Introducción

1. El concepto de régimen de ayudas en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento (UE) 2015/1589, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 TFUE,² ¿comprende también una práctica administrativa reiterada de las autoridades de un Estado miembro? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué requisitos se deben exigir a la Comisión Europea para probar la existencia de tal práctica administrativa?

2. Estas dos cuestiones constituyen el núcleo del presente recurso de casación interpuesto por la Comisión contra la sentencia del Tribunal General de 14 de febrero de 2019.³ El litigio se inscribe en el marco de la práctica de las autoridades fiscales belgas, entre los años 2004 y 2014, que, yendo más allá de lo previsto por la ley, consistía en ajustar los beneficios obtenidos por empresas de grupos transfronterizos en función de los denominados beneficios extraordinarios, mediante decisiones anticipadas en materia fiscal (*tax rulings*) (denominado, en parte, también exención de los beneficios extraordinarios). En ese marco, previa solicitud, a la hora de fijar la tributación no se

¹ Lengua original: alemán.

² Reglamento del Consejo de 13 de julio de 2015 (DO 2015, L 248, p. 9).

³ Bélgica y Magnetrol International/Comisión (T-131/16 y T-263/16, EU:T:2019:91).

tenían en cuenta los beneficios reales de las empresas afectadas sino los beneficios de una empresa individual comparable. Esto fue calificado por la Comisión, mediante la Decisión (UE) 2016/1699, de 11 de enero de 2016,⁴ de ayuda prohibida.

3. El recurso de casación interpuesto no versa sobre si tales decisiones fiscales anticipadas constituyen, en el fondo, ayudas prohibidas.⁵ Por el contrario, la única cuestión que se suscita es si la Comisión puede impugnar «en conjunto» un elevado número de decisiones anticipadas de esa naturaleza por considerarlas un régimen de ayudas y, en caso afirmativo, en qué condiciones. La gran importancia práctica de esta cuestión se explica por el hecho de que este asunto constituye un procedimiento piloto para los otros 28 beneficiarios de la supuesta ayuda cuyos contenciosos ante el Tribunal General han sido suspendidos.⁶

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico del Derecho de la Unión de este recurso de casación está constituido por los artículos 107 TFUE y 108 TFUE y por el Reglamento 2015/1589.

5. El artículo 1 del Reglamento 2015/1589 contiene diferentes definiciones. Según su letra d), por «régimen de ayudas» se entiende «el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales, así como todo dispositivo con arreglo al cual pueda concederse ayuda, no vinculada a un proyecto específico, a una o varias empresas por un período indefinido o por un importe ilimitado».

6. A tenor del artículo 1, letra e), de dicho Reglamento una «ayuda individual» es «la ayuda que no se concede en virtud de un régimen de ayudas y la ayuda concedida con arreglo a un régimen de ayudas pero que debe notificarse».

B. Derecho belga

1. Código de Impuestos sobre la Renta

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

⁴ Decisión sobre el régimen de ayudas estatales en la forma de exención de los beneficios extraordinarios SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) aplicado por Bélgica (DO 2016, L 260, p. 61), artículo 1.

⁵ Véanse, a este respecto, los asuntos pendientes C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-898/19 P, Irlanda/Comisión y otros, y C-465/20 P, Comisión/Irlanda y otros.

⁶ Véanse, entre otros, los recursos de las partes coadyuvantes en el presente recurso de casación T-201/16, Soudal/Comisión, T-278/16, Atlas Copco Airpower y Atlas Copco/Comisión, T-335/16, Esko-Graphics/Comisión, T-370/16, Anheuser-Busch Inbev y Ampar/Comisión, T-467/16, Flir Systems Trading Belgium, T-637/16, Wabco Europe/Comisión, y T-832/16, Celio International/Comisión.

8. El artículo 185 del CIR 92 dispone, a tal efecto, que las sociedades tributarán por el importe total de sus beneficios, incluidos los dividendos distribuidos.

2. Ley de 24 de diciembre de 2002

9. El 24 de diciembre de 2002 se promulgó la Ley por la que se modifica el régimen de las sociedades en materia de impuestos sobre la renta y se instituye un sistema de decisión anticipada en materia fiscal (en lo sucesivo, «Ley de 24 de diciembre de 2002»).

10. El artículo 20 de esta Ley dispone que el Service public fédéral des Finances (Servicio Público Federal de Hacienda, Bélgica) se pronunciará mediante decisión anticipada sobre cualquier solicitud relativa a la aplicación de la legislación fiscal. El concepto de «decisión anticipada» es definido como el acto jurídico mediante el cual el Servicio Público Federal de Hacienda determina, de conformidad con las disposiciones en vigor, cómo se aplicará la ley a una situación o una operación concretas que todavía no ha producido efectos fiscales. La decisión anticipada no entraña la exención o moderación del impuesto.

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

3. Ley de 21 de junio de 2004 que modifica el CIR 92

12. Mediante la Ley de 21 de junio de 2004, por la que se modifican el CIR 92 y la Ley de 24 de diciembre de 2002,⁸ Bélgica introdujo nuevas disposiciones fiscales en lo relativo a las transacciones transfronterizas de entidades vinculadas en un grupo multinacional, disposiciones que establecen, en particular, una corrección de los beneficios imponibles, que recibe la denominación de «ajuste correlativo».

13. Según la exposición de motivos del proyecto de ley presentado por el Gobierno belga a la Chambre des députés (Cámara Baja), dicha ley tiene por objeto, por una parte, adaptar el CIR 92 para incorporar en él de manera expresa el principio de plena competencia, de aceptación general en el plano internacional. Por otra parte, tenía por objeto modificar la Ley de 24 de diciembre de 2002 con el fin de atribuir al Service des décisions anticipées (en lo sucesivo, «Servicio de Decisiones Anticipadas») la competencia para adoptar estas decisiones. El principio de plena competencia se introdujo en la legislación fiscal belga mediante la adición de un segundo apartado en el artículo 185 del CIR 92, que se basa en el texto del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

14. El apartado 2 del artículo 185 del CIR 92 tiene como objetivo garantizar que la base imponible de las sociedades sujetas al impuesto en Bélgica pueda adaptarse mediante correcciones sobre los beneficios resultantes de transacciones transfronterizas entre sociedades de un mismo grupo, cuando los precios de transferencia aplicados no reflejen los mecanismos de mercado y el principio de plena competencia. Además, el concepto de «ajuste correlativo» introducido por el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 tiene como justificación evitar o eliminar una

⁷ *Moniteur belge* n.º 410, segunda edición, de 31 de diciembre de 2002, p. 58817.

⁸ *Moniteur Belge* de 9 de julio de 2004.

(posible) doble imposición. Se señala que este ajuste debe efectuarse caso por caso sobre la base de la información disponible facilitada, en particular, por el contribuyente. Se indica que solamente debe efectuarse un ajuste correlativo si la Administración fiscal considera que el ajuste primario realizado en otro Estado está justificado en su principio y en su importe.

15. El artículo 185, apartado 2, del CIR 92 dispone:

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

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

El apartado 1 se aplica mediante decisión anticipada, sin perjuicio de la aplicación del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición.»⁹

4. Posición de las autoridades fiscales belgas

16. La posición de las autoridades fiscales belgas resulta de una circular de 4 de julio de 2006 relativa a la aplicación del principio de plena competencia, así como de las respuestas de los respectivos ministros de Hacienda belgas a varias preguntas parlamentarias.

17. La circular de 4 de julio de 2006 fue remitida a los funcionarios de la Administración General de Tributos en nombre del Ministro de Hacienda con el objeto de comentar, en particular, la inserción de un apartado 2 en el artículo 185 del CIR 92 y la consiguiente adaptación de este Código. La circular subraya que estas modificaciones, vigentes desde el 19 de julio de 2004, tienen por objeto transponer al Derecho fiscal belga el principio de plena competencia y constituyen la base jurídica que permite ajustar el beneficio imponible resultante de las relaciones transfronterizas intragrupo entre sociedades vinculadas que forman parte de un grupo multinacional.

18. La circular indica, por una parte, que el ajuste al alza previsto en el artículo 185, apartado 2, letra a), del CIR 92 permite incrementar los beneficios de la sociedad residente que forma parte de un grupo multinacional y, de este modo, incluir beneficios que esta sociedad debería haber realizado con ocasión de una determinada operación en un contexto de plena competencia.

⁹ El párrafo segundo del artículo 185, apartado 2, del CIR 92 no figura en el apartado 8 de la sentencia recurrida, mientras que sí se menciona en el considerando 29 de la Decisión controvertida.

19. Por otra parte, la circular señala que el ajuste correlativo a la baja, contemplado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, tiene como objetivo evitar una (posible) doble imposición. Indica que este ajuste debe efectuarse caso por caso sobre la base de la información disponible facilitada, en particular, por el contribuyente. Además, solo podrá procederse a efectuar un ajuste correlativo si la Administración fiscal o el Servicio de Decisiones Anticipadas considera que el ajuste está justificado en su principio y en su importe. También se especifica que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 no se aplica si el beneficio realizado en el Estado socio se incrementa de manera tal que excede del que se obtendría en caso de aplicación del principio de plena competencia.

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

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

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

III. Hechos y procedimiento ante el Tribunal General

A. Antecedentes del litigio

23. En los años 2004 a 2014, la Administración fiscal belga llevó a cabo ajustes a la baja de los beneficios de 55 empresas de «grupos transfronterizos» establecidas en Bélgica a través de 66 decisiones anticipadas.

24. Para ello se fundó en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, que permite ajustar los beneficios entre dos empresas vinculadas «si las condiciones acordadas entre ambas hubieran sido las acordadas entre dos empresas independientes».

25. Pues bien, en opinión de la Comisión, no se reevaluaron los precios de las prestaciones entre dos empresas asociadas con ayuda del criterio de plena competencia, tal como se prevé en el artículo 185, apartado 2, del CIR 92, sino que las autoridades fiscales belgas comparaban, en definitiva, los beneficios de una empresa integrada en un «grupo transfronterizo» con el de una empresa no asociada. Dichos beneficios extraordinarios se determinaron en concreto estimando el beneficio medio hipotético que una empresa autónoma que ejerza actividades comparables podría realizar en circunstancias comparables y sustrayendo ese importe del beneficio realmente registrado por la entidad belga en cuestión.¹⁰ Según Bélgica, la cantidad restante se debía a sinergias, economías de escala u otras ventajas derivadas de la pertenencia a un grupo multinacional y que no existen en el caso de una sociedad autónoma comparable.¹¹

26. Mediante la Decisión de 11 de enero de 2016, la Comisión concluyó que los ajustes concedidos por Bélgica mediante decisiones anticipadas sobre la base del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 constituían un régimen de ayudas en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, incompatible con el mercado interior, y que se había aplicado infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3.

27. Por otra parte, la Comisión ordenó la recuperación de las ayudas concedidas a los beneficiarios, los cuales debían figurar en una lista definitiva elaborada por Bélgica posteriormente. Pues bien, del anexo de la Decisión controvertida resultan 55 destinatarios, entre ellos Magnetrol International NV, Soudal BV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Wabco Europe BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB y Celio International NV.

28. En los considerandos 94 a 110 de la Decisión controvertida, la Comisión calificó la adopción de las decisiones anticipadas en cuestión, en su conjunto, de régimen de ayudas basado en el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, tal como lo aplicó la Administración fiscal belga. Además, la Comisión consideró que estas exenciones habían sido concedidas sin que fueran necesarias medidas de aplicación de las disposiciones de base, ya que las autoridades belgas concedieron las decisiones anticipadas siguiendo un patrón de conducta sistemático. Por otra parte, la Comisión señaló que las disposiciones en que se basaba el régimen definían a los beneficiarios de las exenciones de manera general y abstracta. En efecto, dichas disposiciones se referían a las entidades que formaran parte de un grupo multinacional de sociedades.¹²

B. Procedimiento ante el Tribunal General

29. Mediante demandas presentadas los días 22 de marzo y 25 de mayo de 2016, respectivamente, Bélgica y Magnetrol International interpusieron sendos recursos contra la Decisión controvertida, acumulados por el Tribunal General a efectos de la fase oral del procedimiento. Irlanda ha intervenido en el procedimiento en apoyo de las pretensiones de Bélgica.

¹⁰ Considerando 13 de la Decisión controvertida.

¹¹ Considerando 14 de la Decisión controvertida.

¹² Véase el apartado 17 de la sentencia recurrida.

30. En apoyo de su recurso, Bélgica y Magnetrol International invocaron, en esencia, los siguientes motivos:

- una injerencia de la Comisión en la competencia exclusiva de Bélgica en materia de fiscalidad directa;
- la errónea apreciación de la existencia de un régimen de ayudas;
- la clasificación errónea de las decisiones anticipadas relativas a los beneficios extraordinarios como ayuda de Estado, así como la vulneración de los principios de legalidad y de protección de la confianza legítima.

31. Mediante la sentencia recurrida, el Tribunal General anuló la Decisión controvertida. Es cierto que desestimó por infundado el motivo basado en una injerencia de la Comisión en la soberanía fiscal de Bélgica (apartados 59 a 74 de la sentencia recurrida). No obstante, el Tribunal General declaró que eran fundados los motivos de Bélgica y de Magnetrol International relativos a la infracción del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, en cuanto a la supuesta existencia de un régimen de ayudas (apartados 75 a 135 de la sentencia recurrida). Por consiguiente, ya no fue necesario examinar los demás motivos invocados (apartado 136 de la sentencia recurrida).

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

32. El 24 de abril de 2019, la Comisión interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Tribunal General.

33. El 18 de julio de 2019, Bélgica formalizó su adhesión a la casación.

34. Mediante autos de 15 de octubre de 2019, el Presidente del Tribunal de Justicia admitió las intervenciones de Soudal, Esko-Graphics, Flir Systems Trading Belgium, Anheuser-Busch InBev y Ampar, Wabco Europe, Atlas Copco Airpower y Atlas Copco, así como de Celio International en apoyo de las pretensiones de Magnetrol International.

35. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

- Anule la sentencia recurrida en la medida en que el Tribunal General declaró que la Decisión controvertida calificó erróneamente el sistema de «beneficios extraordinarios» como régimen de ayudas en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.
- Devuelva el asunto al Tribunal General para que se pronuncie sobre los demás motivos del recurso aún no examinados.
- Reserve la decisión sobre las costas.

36. Bélgica, Magnetrol International y las partes coadyuvantes solicitan al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso de casación, y
- Condene en costas a la Comisión.

37. En el marco de la adhesión a la casación, Bélgica solicita al Tribunal de Justicia que:

- Anule la sentencia recurrida en la medida en que el Tribunal General desestimó el primer motivo invocado por Bélgica y se pronuncie sobre ese motivo;
- Confirme la sentencia recurrida en todo lo demás, y
- Condene a la Comisión al pago de las costas de la adhesión a la casación.

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

39. La Comisión, Bélgica, Magnetrol International y las partes coadyuvantes presentaron sus observaciones sobre el recurso de casación por escrito y oralmente en la vista celebrada el 24 de septiembre de 2020.¹³

V. **Apreciación**

A. **Sobre la admisibilidad del recurso de casación**

40. Bélgica, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics y Wabco Europe sostienen que el recurso de casación de la Comisión es inadmisibles en su totalidad. En primer lugar, critican las pretensiones de la Comisión. En segundo lugar, afirman que la Comisión pretende obtener una nueva apreciación de los hechos. En tercer lugar, aducen que la Comisión no acredita en qué consisten los errores de Derecho reprochados al Tribunal General.

1. Sobre las pretensiones de la Comisión

41. En primer término, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics y Wabco Europe opinan que las pretensiones de la Comisión son inadmisibles. Exponen que la Comisión solo solicita que se anule la parte de la sentencia que le resulta lesiva, pero el pronunciamiento impugnado del fallo, por el que el Tribunal General anuló la Decisión controvertida es indivisible.

42. Con arreglo al artículo 169, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, las pretensiones del recurso de casación deberán tener por objeto la anulación, total o parcial, de la resolución del Tribunal General tal y como figura en el fallo de dicha resolución.

43. La Comisión solicita que se «[a]nule la sentencia recurrida en la medida en que el Tribunal General declaró que la Decisión controvertida calificó erróneamente el sistema de “beneficios extraordinarios” como régimen de ayudas en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589». Así pues, de las pretensiones del recurso de casación de la Comisión se desprende inequívocamente que persiguen la anulación del fallo mediante el cual el Tribunal General anuló la Decisión controvertida. Esto equivale a la anulación íntegra de la sentencia del Tribunal General que estimó íntegramente los recursos de Bélgica y de Magnetrol International. En efecto, el Tribunal General no desestimó parcialmente dichos recursos.

¹³ Celio International presentó sus observaciones solo oralmente.

44. Dado que las pretensiones de la Comisión indican claramente que el recurso de casación tiene por objeto la anulación de la sentencia recurrida,¹⁴ procede declarar la admisibilidad de dichas pretensiones.

2. Sobre el reproche según el cual la Comisión pretende obtener una nueva apreciación de los hechos constatados por el Tribunal General

45. Bélgica, Soudal y Esko-Graphics también reprochan a la Comisión pretender obtener del Tribunal de Justicia una nueva apreciación de los hechos. Aducen que, con su recurso de casación, la Comisión intenta, en definitiva, sustituir la motivación de la Decisión controvertida.

46. Debe recordarse que, conforme al artículo 256 TFUE, apartado 1, párrafo segundo, y al artículo 58, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia, el recurso de casación se limita a las cuestiones de Derecho. El Tribunal General es, por tanto, el único competente para comprobar y apreciar los hechos pertinentes, así como para valorar los elementos de prueba. La apreciación de tales hechos y elementos de prueba no constituye pues, salvo en el caso de su desnaturalización, una cuestión de Derecho sujeta como tal al control del Tribunal de Justicia en el marco de un recurso de casación.¹⁵

47. Pues bien, la Comisión precisamente no se limita a criticar cómo el Tribunal General estableció y apreció los hechos pertinentes. Por el contrario, expone en varias ocasiones que el Tribunal General desnaturalizó los hechos. Dicho esto, la Comisión no se limita a críticas en cuanto a los hechos, sino que, como expondré a continuación,¹⁶ también aduce errores de Derecho.

3. Sobre la motivación suficiente del recurso de casación

48. Por último, Bélgica, Soudal y Esko-Graphics reprochan a la Comisión no haber razonado en qué medida el Tribunal General interpretó erróneamente el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.

49. Según reiterada jurisprudencia, de lo dispuesto, en particular, en los artículos 168, apartado 1, letra d), y 169, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento se desprende que un recurso de casación debe indicar de manera precisa los elementos impugnados de la resolución cuya anulación se solicita, así como los argumentos jurídicos que apoyan de manera específica esta pretensión. No cumple los requisitos de motivación establecidos en dichas disposiciones el recurso de casación que se limita a repetir o a reproducir literalmente los motivos y las alegaciones formulados ante el Tribunal General.¹⁷

¹⁴ Véase, por ejemplo, la sentencia de 7 de abril de 2016, Akhras/Consejo (C-193/15 P, EU:C:2016:219), apartado 34.

¹⁵ Véanse las recientes sentencias de 28 de noviembre de 2019, Brugg Kabel y Kabelwerke Brugg/Comisión (C-591/18 P, no publicada, EU:C:2019:1026), apartado 32; de 4 de marzo de 2020, Buonotourist/Comisión (C-586/18 P, EU:C:2020:152), apartado 67, y de 28 de mayo de 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Comisión (C-309/19 P, EU:C:2020:401), apartado 10.

¹⁶ Punto 58 de las presentes conclusiones.

¹⁷ Véanse las recientes sentencias de 4 de abril de 2019, OZ/BEI (C-558/17 P, EU:C:2019:289), apartado 33, así como los autos de 15 de enero de 2020, BS/Parlamento (C-642/19 P, no publicado, EU:C:2020:32), apartado 17, y de 3 de septiembre de 2020, ZW/BEI (C-50/20 P, no publicado, EU:C:2020:652), apartado 15.

50. Pues bien, la Comisión critica partes concretas de la sentencia recurrida y, con tal fin, identifica apartados específicos.¹⁸ También expone por qué, a su juicio, el Tribunal General incurrió en un error de Derecho en la aplicación de los diferentes requisitos del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.

51. En consecuencia, el recurso de casación está suficientemente motivado.

4. Conclusión sobre la admisibilidad del recurso

52. Como conclusión, procede declarar la admisibilidad del recurso de casación.

B. Procedencia del recurso de casación

53. El recurso de casación de la Comisión se articula en un único motivo de casación. Según la Comisión, el Tribunal General incurrió en error de Derecho al interpretar el concepto de régimen de ayudas en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 y, además, desnaturalizó la Decisión controvertida en la medida en que no consideró acreditados los requisitos que determinan la existencia de un régimen de ayudas.

54. Según el Tribunal General, la Comisión erró al considerar que la práctica sistemática de las autoridades belgas de ajuste de los beneficios que excede del ámbito de aplicación del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, constituía un régimen de ayudas (apartado 135 de la sentencia recurrida). Señaló que la Comisión no había examinado todas las decisiones anticipadas adoptadas, sino solo una muestra de estas. Por lo tanto, no demostró que las autoridades fiscales belgas siguieran un patrón de conducta sistemático en todas las decisiones anticipadas (apartado 134 de la sentencia recurrida).

55. A tenor del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, un régimen de ayudas es 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.

56. En cambio, el artículo 1, letra e), del mismo Reglamento define la «ayuda individual» como la ayuda que no se concede en virtud de un régimen de ayudas y la ayuda concedida con arreglo a un régimen de ayudas pero que debe notificarse.

57. Por consiguiente, un régimen de ayudas en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 ha de cumplir tres requisitos: En primer lugar, se ha de tratar de un dispositivo. En segundo lugar, las ayudas individuales deben concederse sin necesidad de medidas de aplicación adicionales. Y, en tercer lugar, el dispositivo debe definir las empresas beneficiarias de las ayudas de forma genérica y abstracta. Estos requisitos deben cumplirse de manera cumulativa.

58. El Tribunal General concluyó que no se cumplía ninguno de estos requisitos. En opinión de la Comisión, al actuar de este modo, el Tribunal General interpretó erróneamente cada uno de los tres requisitos del artículo 1, letra d) (partes primera a tercera del motivo de casación). Solo si se cumplen los tres requisitos mencionados podrá prosperar finalmente el recurso de casación de la Comisión.

¹⁸ Véase el resumen que figura en los apartados 17 a 20 del escrito de recurso.

59. En cambio, la cuarta y última parte del motivo de casación, según la cual el Tribunal General desconoció también la *ratio legis* del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, no constituye, en realidad, una parte separada del motivo, pues la *ratio legis* de una disposición debe tenerse en cuenta a la hora de interpretar cada uno de los requisitos que ha establecido. En consecuencia, esta parte será examinada junto con las otras tres.

1. Sobre el primer requisito, relativo al «dispositivo» (primera parte del motivo)

60. Mediante la primera parte del motivo, la Comisión reprocha al Tribunal General haber interpretado erróneamente, en los apartados 78 y siguientes de la sentencia recurrida, el primer requisito del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, a saber, el relativo al concepto de dispositivo. Además, critica que desnaturalizó los considerandos 94 a 110 de la Decisión controvertida al considerar, en el apartado 94 de la sentencia recurrida, que solo los actos señalados en el considerando 99 eran la base del régimen controvertido.

61. En el considerando 99 de la Decisión controvertida, la Comisión expuso que el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, 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 CIR 92 constituyen los actos sobre la base de los cuales se concedió la exención de los beneficios extraordinarios.

62. La primera parte del motivo se articula a su vez en dos argumentos. Por una parte, se alega que, contrariamente a lo que entendió el Tribunal General, el concepto de dispositivo en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 también puede incluir una práctica administrativa reiterada [epígrafe a)]. Por otra parte, se argumenta que el Tribunal General no tuvo en cuenta el hecho de que la Comisión había demostrado suficientemente dicha práctica administrativa reiterada [epígrafe b)].

a) Sobre el concepto de dispositivo

63. La Comisión sostiene que el Tribunal General adoptó una interpretación demasiado restrictiva del concepto de dispositivo. Afirma que el concepto de dispositivo también puede incluir una práctica administrativa reiterada, contrariamente a lo que considera el Tribunal General.

64. Sostiene que el concepto de dispositivo en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 debe interpretarse en sentido amplio.¹⁹ Mientras que pocas versiones lingüísticas sugieren que puede resultar necesaria una regulación legal,²⁰ para la mayoría de las versiones lingüísticas²¹ parece bastar con la referencia a una consecuencia jurídica,²² ya sea por vía legislativa o de otra forma.

¹⁹ Véanse, en particular, las versiones lingüísticas en inglés «act», en italiano «atto» y en portugués «ato».

²⁰ En alemán «Regelung» y en francés «disposition».

²¹ En danés, «retsakt», en español «dispositivo», en neerlandés «regeling» y en sueco «rättsakt».

²² Véanse las conclusiones del Abogado General Wathelet, presentadas en los asuntos acumulados Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión y Comisión/Scuola Elementare Maria Montessori y Ferracci (C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:229), puntos 34 y ss.

65. El efecto útil del control de las ayudas estatales aboga también a favor de una interpretación amplia. Mientras la letra e) se refiere a casos individuales, la letra d) comprende un gran número de casos similares. La eficacia del trabajo de la Comisión se vería comprometida si los Estados miembros pudieran impedir el examen de un régimen de ayudas abstracto desplazándolo desde el ámbito legislativo al ámbito administrativo. En ese caso, la Comisión tendría que tratar individualmente cada una de las decisiones, aun cuando sean similares.

66. Pero el argumento de la Comisión parece que se debe a una lectura incompleta de la sentencia recurrida. En un primer paso, el Tribunal General examinó, en los apartados 80 y siguientes de su sentencia, si los actos identificados en el considerando 99 de la Decisión controvertida eran la base de los ajustes a la baja concedidos. El Tribunal General concluyó que la respuesta debía ser negativa en el apartado 96 de dicha sentencia, argumentando que aquellos no contenían los elementos constitutivos del régimen criticado por la Comisión. En un segundo paso, el Tribunal General examinó, en los apartados 121 y siguientes, si las alegaciones de la Comisión relativas a la existencia de una práctica administrativa reiterada ponían en entredicho aquella conclusión. El Tribunal General denomina «patrón de conducta sistemática» tal práctica administrativa.

67. El Tribunal General se remite acertadamente, en los apartados 79 y 122 de la sentencia recurrida, a la sentencia Alemania y Pleuger Worthington/Comisión. De dicha sentencia se desprende que, a falta de identificación de un acto jurídico que lo establezca, la Comisión puede basarse en un conjunto de circunstancias que puedan revelar la existencia de un régimen de ayudas.²³ Pues bien, contrariamente a lo que sostienen algunas partes interesadas, de la sentencia Pleuger²⁴ no se desprende que una práctica administrativa solo pueda constituir un régimen de ayudas en ausencia de una disposición legislativa. Es cierto que, en este asunto, el Tribunal de Justicia solo debía pronunciarse sobre una situación en la que no podía identificarse ningún acto jurídico en el que se basaba el régimen de ayudas. Sin embargo, al hacerlo, el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre aquellos supuestos en los que la Administración aplica un acto de manera uniforme y de un modo determinado más allá de su tenor. En ese sentido, en el apartado 123 de la sentencia recurrida, el Tribunal General no excluye en absoluto que la Comisión pueda llegar a la conclusión de que existe un régimen de ayudas, si existe un patrón de conducta sistemático cuyas características son conformes con los requisitos establecidos en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. Al contrario, el Tribunal General se limitó a declarar, en el apartado 124 de la sentencia recurrida, que la Comisión no había demostrado la existencia de una práctica administrativa reiterada mediante tal patrón de conducta sistemático.

68. Por lo tanto, este argumento de la Comisión resulta inoperante en el marco de la primera parte de su motivo de casación.

b) Sobre la prueba de la práctica administrativa reiterada

69. En consecuencia, resulta decisivo si, como critica la Comisión, el Tribunal General incurrió en error de Derecho al ser excesivamente exigente en cuanto a la prueba de la existencia de una práctica administrativa reiterada. A este respecto, el Tribunal General declaró, en el apartado 134 de su sentencia, que en la Decisión controvertida la Comisión no prueba que existiera un patrón de conducta sistemático de las autoridades fiscales belgas y que este se siguiera en la totalidad de las decisiones anticipadas.

²³ Sentencia de 13 de abril de 1994, Alemania y Pleuger Worthington/Comisión (C-324/90 y C-342/90, EU:C:1994:129), apartados 14, 15 y 23.

²⁴ Sentencia de 13 de abril de 1994, Alemania y Pleuger Worthington/Comisión (C-324/90 y C-342/90, EU:C:1994:129), apartados 14, 15 y 23.

70. Como ya se ha expuesto,²⁵ la apreciación de los hechos efectuada por el Tribunal General no constituye, en principio, una cuestión de Derecho sujeta, como tal, al control del Tribunal de Justicia. Una vez que el Tribunal General ha comprobado o apreciado los hechos, el Tribunal de Justicia es competente para ejercer, con arreglo al artículo 256 TFUE, un control sobre la calificación jurídica de esos hechos y las consecuencias jurídicas que el Tribunal General haya deducido de los mismos.²⁶

71. El Tribunal General considera, en concreto, que la Comisión no consiguió demostrar de modo suficiente en Derecho la existencia de un patrón de conducta sistemático (apartado 126 de la sentencia recurrida). A su juicio, la Comisión no especificó ni la elección de su muestra ni por qué se consideró representativa de las decisiones anticipadas en su conjunto (apartado 127 de la sentencia recurrida). Señala que se recurrió a ejemplos que podían representar a las decisiones anticipadas en su conjunto, pero sin justificar la elección ni la representatividad de estas (apartado 128 de la sentencia recurrida).

72. Como se expondrá más adelante, para demostrar la existencia de un régimen, la Comisión puede limitarse a examinar muestras [véase epígrafe 1)]. Por lo tanto, procede examinar si el Tribunal General incurrió en error de Derecho al censurar la selección de la muestra operada por la Comisión [véase epígrafe 2)].

1) Sobre la prueba del régimen de ayudas mediante una muestra

73. Como norma, la Comisión critica las decisiones anticipadas por ser ayudas individuales.²⁷ Sin embargo, ello no excluye que, también en el caso de decisiones anticipadas, la Comisión pueda demostrar la existencia de una práctica administrativa reiterada seguida por las autoridades fiscales de un Estado miembro. Pues bien, para ello la Comisión deberá demostrar que las autoridades fiscales proceden sistemáticamente.

74. Una práctica administrativa es una práctica que presenta un grado suficiente de continuidad y generalidad.²⁸ Tal práctica será constante cuando se ha consolidado de tal modo que transmite la impresión de que siempre se tratarán de esta manera casos pertenecientes a una categoría determinada.

75. La prueba de una práctica administrativa reiterada presenta, por naturaleza, cierta imprecisión, especialmente cuando el Estado no ha adoptado disposiciones administrativas sobre el particular. No obstante, la mera apariencia de una práctica administrativa no basta. En efecto, incumbe a la Comisión, ante una ley, demostrar que la práctica administrativa rebasó constantemente el mero ejercicio de competencias legales. De no ser así, la propia ley sería un régimen de ayudas.

²⁵ Punto 46 de las presentes conclusiones.

²⁶ Sentencias de 14 de diciembre de 2017, EBMA/Giant (China) (C-61/16 P, EU:C:2017:968), apartado 33; de 4 de febrero de 2020, Uniwersytet Wrocławski y Polonia/REA (C-515/17 P y C-561/17 P, EU:C:2020:73), apartado 47, y de 18 de junio de 2020, Comisión/RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481), apartado 93.

²⁷ Véase la sentencia del Tribunal General de 24 de septiembre de 2019, Países Bajos y otros/Comisión (T-760/15, EU:T:2019:669), así como los asuntos pendientes C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión, C-898/19 P, Irlanda/Comisión y otros, y C-465/20 P, Comisión/Irlanda y otros.

²⁸ Sentencias de 29 de abril de 2004, Comisión/Alemania (C-387/99, EU:C:2004:235), apartado 42, y de 26 de abril de 2005, Comisión/Irlanda (C-490/01, EU:C:2005:250), apartado 28.

76. En el presente asunto, la Comisión reprocha a Bélgica que sus autoridades fiscales sistemáticamente aplicaron el artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92 de un modo equivocado. En efecto, mientras que, en virtud de dicha disposición, es posible un ajuste de los beneficios en caso de acuerdos entre dos empresas de un grupo, las autoridades fiscales belgas concedieron la exención con independencia de que hubiera acuerdos de ese tipo.

77. El Tribunal General entendió que bastaba con que los beneficios estuvieran vinculados a una situación nueva, como una reorganización que conlleve la relocalización del empresario principal en Bélgica, la creación de empleo o la realización de inversiones.²⁹ Como la Comisión volvió a exponer en la vista de forma ilustrativa, las autoridades belgas incluso promocionaron la posibilidad de adoptar decisiones anticipadas cuyo efecto era ajustar a la baja los beneficios (denominado, en parte, también exención de los beneficios extraordinarios).³⁰

78. Pues bien, un elevado número de decisiones que pone de manifiesto la misma forma de proceder y la misma motivación es un indicio de la existencia de una práctica administrativa reiterada.

79. En tales circunstancias, la Comisión no está obligada a examinar por separado todas las decisiones criticadas, sino que también puede basarse en una muestra para demostrar la existencia de una práctica administrativa reiterada.³¹ En cambio, la Comisión está obligada a motivar la representatividad de la elección de su muestra. La muestra deberá ser suficientemente significativa para el caso concreto.³² Para ello, la muestra puede seleccionarse con carácter puramente aleatorio o de tal modo que sea posible extraer, de un conjunto parcial, conclusiones fiables sobre la totalidad de la práctica.

80. Por lo que respecta a este último método, la Decisión controvertida debe revelar todos los parámetros determinantes para la selección de la muestra. Mas resulta que la motivación que la Comisión aduce en su recurso de casación acerca de la representatividad de la muestra ha sido añadida posteriormente y, por tanto, no puede ser tomada en consideración.

2) Prueba de la existencia de una práctica administrativa reiterada en este asunto

81. Así pues, la cuestión que se suscita es si el Tribunal General apreció acertadamente, en el apartado 126 de la sentencia recurrida, que la Comisión no consiguió demostrar de modo suficiente en la Decisión impugnada la existencia de una práctica administrativa reiterada.

82. El Tribunal General señala, en el apartado 127 de la sentencia recurrida, que la Comisión examinó una muestra de 22 decisiones anticipadas del total de 66. No obstante, añade que la Comisión no especificó ni la elección de dicha muestra ni por qué se consideró representativa de las decisiones anticipadas en su conjunto. A firma que la Comisión se limitó a asegurarse de que las decisiones examinadas abarcaran el período de las decisiones en cuestión.

²⁹ Apartado 90 de la sentencia recurrida y los considerandos 103 y 139 de la Decisión controvertida.

³⁰ Nota 52 a pie de página de la Decisión controvertida.

³¹ Véanse las sentencias de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión (248/84, EU:C:1987:437), apartado 18, y de 20 de diciembre de 2017, España/Comisión (C-81/16 P, EU:C:2017:1003), apartado 77.

³² Sentencia de 20 de diciembre de 2017, España/Comisión (C-81/16 P, EU:C:2017:1003), apartado 77.

83. Además, el Tribunal General critica, en el apartado 128 de la sentencia recurrida, la falta de información precisa sobre las razones por las que se describieron sumariamente seis decisiones anticipadas procedentes de dicha muestra en la Decisión controvertida. Reprocha que la Decisión controvertida tampoco contiene las razones por las que estas seis decisiones anticipadas son suficientemente representativas del conjunto de las 66 decisiones anticipadas.

84. Contrariamente a lo que sostiene el Tribunal General, no cabe criticar la Decisión controvertida basándose en que las seis decisiones anticipadas fueron calificadas de ejemplos representativos.³³ En efecto, los ejemplos representativos no son precisamente los motivos que fundamentan una decisión, sino que sirven únicamente para esclarecer esta.

85. No obstante, por lo que respecta a las razones que fundamentan la Decisión controvertida, como se ha expuesto anteriormente, la selección de la Comisión debe ser representativa. Para ello deberán tenerse en cuenta todos los parámetros que hayan dado lugar a la selección de la muestra, los cuales deben valorarse en el marco de una apreciación global.³⁴

86. En el presente asunto, la Comisión examinó, en primer lugar, 22 de las 66 decisiones anticipadas controvertidas, de modo que la muestra incluía 1/3 de las referidas decisiones. Esta cantidad no admite reproche. Además, todas estas decisiones provienen del mismo autor, a saber, el Servicio belga de Decisiones Anticipadas.

87. Asimismo, cada una de las 22 decisiones anticipadas seleccionadas y examinadas incluía ajustes de beneficios a favor de los solicitantes que formaban parte de un grupo de empresas con actividad multinacional. De este modo, las autoridades fiscales belgas aplicaron a determinadas empresas, en palabras de la Comisión, una tributación ficticia de los beneficios que no se deduce del artículo 185, apartado 2, del CIR 92.

88. Por último, la Comisión seleccionó decisiones de 2004, 2007, 2010 y 2013. Es lo cierto que esta información se desprende solo del considerando 3 de la Decisión controvertida, que no está comprendido en la parte de la Decisión controvertida relativa a la apreciación de la medida, sino que se limita a exponer el procedimiento.

89. Pues bien, del cuadro ilustrativo incluido en el considerando 59 de la Decisión controvertida se desprende que esas 22 decisiones de la muestra representan todas las decisiones de los años seleccionados. Al no haberse adoptado ninguna decisión en 2004, la Comisión se remontó al año 2005, el primer año de decisiones anticipadas de este tipo. A este respecto, el Tribunal General documentó correctamente, en el apartado 127 de la sentencia recurrida, la exposición de la Comisión según la cual, con el examen de esos años, cubría las decisiones adoptadas al principio, a la mitad y al final del período.

90. Por lo tanto, en la Decisión controvertida, la Comisión expuso que la muestra era representativa en su conjunto y, por tanto, que era suficiente para demostrar la existencia de una práctica administrativa reiterada.

³³ Apartado 128 de la sentencia recurrida.

³⁴ Véanse, con carácter más general, en lo que respecta a la obligación de motivación, la jurisprudencia consolidada; las sentencias de 2 de abril de 1998, Comisión/Sytraval y Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154), apartado 63; de 11 de diciembre de 2008, Comisión/Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707), apartado 43; de 10 de marzo de 2016, HeidelbergCement/Comisión (C-247/14 P, EU:C:2016:149), apartado 16, y de 4 de junio de 2020, Hungría/Comisión (C-456/18 P, EU:C:2020:421), apartado 57.

91. Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que se retiraran algunas solicitudes tras la fase preliminar. Como se desprende del apartado 112 de la sentencia recurrida, en 2014, por ejemplo, solamente cerca del 50 % de las solicitudes desembocaron finalmente en una decisión anticipada. La otra mitad no dio lugar a ninguna decisión.

92. Sin embargo, esta circunstancia carece de relevancia, pues, por una parte, la Comisión no incluyó el año 2014 en su muestra, y, por otra parte, las autoridades belgas comunicaron a la Comisión «que, desde la introducción del régimen impugnado, nunca rechazaron ninguna solicitud de decisión anticipada relativa a la exención de los beneficios extraordinarios». ³⁵ En este contexto, la Comisión pudo considerar acertadamente que abarcaba toda la práctica decisoria seguida por las autoridades fiscales belgas.

93. En el marco del control de las ayudas de Estado, procede recordar, a este respecto, que la Comisión necesita la cooperación del Estado miembro interesado. Puede dirigir solicitudes de información al Estado miembro con arreglo a los artículos 5, 12 y 20 del Reglamento 2015/1589. A tal efecto, la Comisión puede confiar en que la información facilitada por el Estado miembro sea exacta y completa. No está obligada a realizar comprobaciones adicionales.

94. De ello se deduce que, en la Decisión controvertida, la Comisión acreditó suficientemente la selección de la muestra y las razones por las que consideró que dicha muestra era representativa del conjunto de las decisiones anticipadas. En consecuencia, no es necesario detenerse en el argumento de la Comisión según el cual la mera referencia a la decisión de incoación en la Decisión controvertida basta para satisfacer las exigencias en materia de exposición. ³⁶

95. En conclusión, el Tribunal General incurrió en un error de Derecho al calificar erróneamente la muestra de insuficientemente representativa en Derecho, que no bastaba para demostrar la existencia de una práctica administrativa constante.

c) Conclusión relativa a la primera parte del motivo

96. Por consiguiente, la primera parte del motivo está fundada en Derecho.

2. Sobre el segundo requisito, a saber, «sin necesidad de medidas de aplicación adicionales» (segunda parte del motivo)

97. En el marco de la segunda parte del motivo de casación, la Comisión alega que el Tribunal General interpretó erróneamente el segundo requisito del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, a saber, que no sea necesaria ninguna medida de aplicación adicional.

98. En el apartado 120 de la sentencia recurrida, el Tribunal General concluyó que la Comisión erró al concluir que el régimen belga de exención de los beneficios extraordinarios en cuestión no requería medidas de aplicación adicionales.

³⁵ «Precisamos que no se emitió ninguna decisión negativa», considerando 59 de la Decisión controvertida, o nota 41 a pie de página.

³⁶ No es totalmente claro que esa decisión forme parte del contexto de la Decisión controvertida. La decisión de incoación y la decisión negativa son dos actos diferentes, adoptados en momentos diferentes y desde perspectivas diferentes, que están sujetos a criterios de control jurisdiccional diferentes.

99. Previamente, el Tribunal General definió acertadamente, en el apartado 86 de la sentencia recurrida, el requisito de un régimen de ayudas en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, según el cual las ayudas individuales deben concederse sin medidas de aplicación adicionales. Para ello, es determinante que los elementos esenciales del régimen de ayudas de que se trate resulten de las disposiciones que han sido identificadas como base de dicho régimen.

100. No obstante, el error de Derecho en que el Tribunal General incurrió según la exposición que antecede³⁷ también se extiende a esta parte del motivo. Al considerar que la práctica administrativa reiterada de las autoridades fiscales belgas no estaba suficientemente acreditada, el Tribunal General examinó únicamente el requisito relativo a la inexistencia de medidas de aplicación en lo concerniente a la base legal de los ajustes de los beneficios del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92.

101. Si el régimen de ayudas se fundamenta en una ley, la aplicación de esta por la Administración se caracteriza por la posibilidad de que constituya una medida de aplicación adicional. Ahora bien, no existen tales medidas de aplicación adicionales cuando se conceden ayudas individuales basadas directamente en la ley, sin que intervenga un poder de decisión individual de la Administración.

102. En el apartado 87 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declara acertadamente, en principio, que las autoridades nacionales no deben disponer de ningún «margen de apreciación». Por el contrario, la potestad de las autoridades nacionales debe limitarse a una aplicación técnica. Solo de este modo se descarta la existencia de tales medidas de aplicación adicionales. Por lo tanto, es preciso determinar si las autoridades disponen de verdaderos márgenes de decisión o solo de una competencia de decisión reglada. La exigencia de una solicitud del contribuyente carece de relevancia para determinar si son necesarias de medidas de aplicación adicionales, como recuerda acertadamente el Tribunal General en el apartado 100 de la sentencia recurrida.

103. No obstante, cuando, como aquí sucede, una práctica administrativa reiterada es el dispositivo, normalmente no habrá ninguna otra medida de aplicación adicional, puesto que la propia práctica administrativa reiterada está integrada por un conjunto de medidas tendentes a la concesión de ayudas individuales.

104. En el caso de una práctica administrativa reiterada, una medida de aplicación adicional solo podría consistir en conferir al funcionario administrativo encargado en cada caso una facultad de decisión individual que le permitiera desviarse del trato aplicado normalmente.

105. No sucede así en el presente asunto. En la medida en que, más allá del tenor del artículo 185, apartado 2, del CIR 92, las autoridades fiscales belgas llevaban a cabo un análisis comparativo de los beneficios con los de una sociedad no integrada en un grupo, el ajuste se realizó siempre a la baja, hasta el beneficio de referencia inferior de la sociedad no integrada en un grupo. Este ajuste se efectuó sin excepción, siguiendo el mismo método, de modo que la autoridad administrativa no dispuso de ningún margen de decisión autónomo e individual.

³⁷ Puntos 81 y ss. de las presentes conclusiones.

106. En particular, nada indica, en el marco del presente procedimiento, que las autoridades fiscales belgas pudieran efectuar ajustes de beneficios diferentes si dos empresas idénticas de un grupo solicitaran una decisión anticipada por entender que una sociedad debía ser favorecida en mayor medida que la otra.

107. En ese sentido, la conclusión del Tribunal General de que, en el caso de autos, eran necesarias medidas de aplicación adicionales adolece de error de Derecho. Por consiguiente, se ha de considerar que la segunda parte del motivo de casación también es fundada.

3. Sobre el tercer requisito, relativo a la definición genérica y abstracta de los beneficiarios en el dispositivo en cuestión (tercera parte del motivo)

108. Mediante la tercera parte del motivo, la Comisión reprocha al Tribunal General haber interpretado erróneamente el tercer requisito del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, a saber, la definición genérica y abstracta de los beneficiarios, y haber desnaturalizado los considerandos 66, 102, 103, 109, 139 y 140 de la Decisión controvertida al considerar que eran necesarias medidas de aplicación adicionales para identificar a los beneficiarios de la exención de los beneficios extraordinarios.

109. El Tribunal General abordó la cuestión relativa a la definición de los beneficiarios en los apartados 114 a 119 de la sentencia recurrida. En el apartado 119 de la sentencia recurrida concluye que la definición de los beneficiarios se efectúa necesariamente a través de medidas de aplicación adicionales. Según el apartado 115 de la sentencia recurrida, los beneficiarios no pueden identificarse meramente con arreglo al artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92. Según el apartado 116 de la sentencia recurrida, los beneficiarios del dispositivo identificados por la Comisión conforme a las indicaciones del considerando 102 de la Decisión controvertida corresponden a una categoría mucho más específica que lo establecido en la ley. Sin embargo, los demás actos identificados por la Comisión no aportaban precisiones adicionales (apartado 117 de la sentencia recurrida).

110. En este punto, el Tribunal General incurrió también en error de Derecho. Es cierto que, en el apartado 115 de la sentencia recurrida, el Tribunal General aplica, en principio, el criterio correcto a la definición genérica y abstracta de los beneficiarios en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. Tal definición es genérica y abstracta cuando se puede identificar a los beneficiarios meramente sobre la base del dispositivo, sin medidas de aplicación adicionales.

111. El Tribunal General también consideró acertadamente, en el mismo apartado, que, en virtud del artículo 185, apartado 2, letra b), del CIR 92, la aplicación del régimen fiscal se limita a las entidades que forman parte de «un grupo multinacional de empresas asociadas». En ese sentido, no se desnaturaliza el considerando 109 de la Decisión controvertida, de idéntico tenor.

112. No obstante, el Tribunal General pasa por alto, en el apartado 116 de la sentencia recurrida, que la propia descripción detallada del beneficiario en el considerando 102 de la Decisión controvertida ya forma parte del régimen de ayudas.³⁸ El hecho de que los beneficiarios del régimen identificados por la Comisión se diferencien de los mencionados en el artículo 185, apartado 2, del CIR 92 simplemente se deriva de que la Comisión no calificó el artículo 185, apartado 2, del CIR 92 de régimen de ayudas, sino la práctica administrativa reiterada.

³⁸ Véase el punto 78 de las presentes conclusiones.

113. Por lo tanto, el Tribunal General consideró erróneamente que la definición de los beneficiarios en el dispositivo, en este caso, la práctica administrativa reiterada, no era genérica y abstracta. En consecuencia, también es fundada la tercera parte del motivo de casación.

4. Conclusión sobre la fundamentación del recurso de casación

114. En conclusión, el Tribunal General consideró erróneamente que en el presente asunto no se cumplían los requisitos del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. Por el contrario, en la Decisión controvertida, la Comisión demostró suficientemente que la práctica belga de ajuste a la baja de los beneficios de empresas de grupos multinacionales constituye un régimen de ayudas en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento n.º 2015/1589. En consecuencia, el recurso de casación es fundado.

C. Sobre el recurso ante el Tribunal General

115. Conforme al artículo 61, párrafo primero, del Estatuto, el Tribunal de Justicia podrá, en caso de anulación de la resolución del Tribunal General, o bien resolver él mismo definitivamente el litigio, cuando su estado así lo permita, o bien devolver el asunto al Tribunal General.

116. En este caso, el estado del litigio no permite la resolución definitiva. En efecto, aunque el Tribunal de Justicia declare que se cumplen todos los requisitos de un régimen de ayudas, el Tribunal General aún deberá evaluar si las decisiones anticipadas relativas al ajuste a la baja de los beneficios constituyen ayudas de Estado y si la recuperación de las supuestas ayudas es contraria, en particular, a los principios de legalidad y de protección de la confianza legítima, por haber sido ordenada erróneamente.

117. El Tribunal General no examinó los motivos correspondientes. Dichos motivos tampoco han sido objeto de debate contradictorio ante el Tribunal General en los procedimientos suspendidos conexos al presente procedimiento piloto. Su examen requiere que se dicten diligencias de ordenación del procedimiento.³⁹ Por consiguiente, el litigio debe ser devuelto al Tribunal General, para que este último resuelva.

D. Inadmisibilidad de la adhesión a la casación

118. A continuación, procede examinar si es admisible la adhesión a la casación formulada por Bélgica.

119. A tenor del artículo 56, párrafo segundo, primera frase, del Estatuto del Tribunal de Justicia, podrá interponer recurso de casación cualquiera de las partes cuyas pretensiones hayan sido total o parcialmente desestimadas. En el presente asunto, la pretensión de Bélgica tiene por objeto la anulación de la resolución del Tribunal General en la medida en que este desestimó el primer motivo invocado por dicho Estado.

120. Si bien, a tenor del artículo 178, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, las pretensiones de la adhesión a la casación pueden «tener por objeto la anulación, total o parcial, de la resolución del Tribunal General», el Tribunal de Justicia ha declarado que existe un

³⁹ Véase la sentencia de 8 de septiembre de 2020, Comisión y Consejo/Carreras Sequeros y otros (C-119/19 P y C-126/19 P, EU:C:2020:676), apartado 130, para el supuesto contrario.

principio fundamental en materia de recurso de casación según el cual este debe dirigirse contra el fallo de la resolución del Tribunal General y no puede limitarse a pretender la modificación de algunos de los fundamentos de Derecho de esta resolución.⁴⁰

121. Esto es conforme con la redacción de la disposición general relativa a las pretensiones del recurso de casación del artículo 169, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento. En efecto, un recurso de casación mediante el que no se solicita la anulación, aunque sea parcialmente, de la sentencia recurrida, esto es, de su fallo, sino únicamente que se modifiquen determinados extremos de su motivación, es inadmisibile.⁴¹

122. Esto se debe a que todo recurrente debe hallarse en una situación en la que necesita protección jurídica, como se desprende del propio artículo 56, párrafo segundo, primera frase, del Estatuto. Dicho principio rige también para las adhesiones a la casación.

123. Tal presupuesto no se cumple en el presente asunto. En efecto, o bien se desestima el recurso de casación de la Comisión y la anulación de la Decisión controvertida adquiere firmeza, como pretende Bélgica, o bien el Tribunal de Justicia devuelve el asunto al Tribunal General. En ese caso, solo en el marco de otro recurso de casación podría pronunciarse el Tribunal de Justicia sobre las consideraciones del Tribunal General en torno a la competencia fiscal de los Estados miembros.

124. Por consiguiente, debe declararse la inadmisibilidad de la adhesión de Bélgica a la casación.

VI. Costas

125. A tenor del artículo 184, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, este Tribunal decidirá sobre las costas cuando, siendo fundado el recurso de casación, resuelva definitivamente el litigio. Al no ser así en el presente asunto, procede reservar la decisión sobre las costas.

VII. Conclusión

126. Propongo al Tribunal de Justicia que:

1. Declare la inadmisibilidad de la adhesión a la casación formulada por el Reino de Bélgica.
2. Anule la sentencia del Tribunal General de 14 de febrero de 2019, Bélgica y Magnetrol International/Comisión (T-131/16 y T-263/16, EU:T:2019:91).
3. Devuelva el asunto al Tribunal General para que se pronuncie sobre los motivos restantes del recurso en primera instancia.
4. Reserve la decisión sobre las costas.

⁴⁰ Sentencias de 14 de noviembre de 2017, British Airways/Comisión (C-122/16 P, EU:C:2017:861), apartado 51; de 25 de julio de 2018, Société des produits Nestlé y otros/Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P y C-95/17 P, EU:C:2018:596), apartado 41, y de 16 de julio de 2020, Inclusion Alliance for Europe/Comisión (C-378/16 P, EU:C:2020:575), apartado 57.

⁴¹ Sentencias de 15 de noviembre de 2012, Al-Aqsa/Consejo (C-539/10 P y C-550/10 P, EU:C:2012:711), apartados 44 y 50, y de 25 de julio de 2018, Société des produits Nestlé y otros/Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P y C-95/17 P, EU:C:2018:596), apartados 42 y 43.