



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PRIIT PIKAMÄE

presentadas el 16 de diciembre de 2021¹

Asunto C-898/19 P

Irlanda

contra

Comisión Europea

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Ayuda ejecutada por el Gran Ducado de Luxemburgo — Decisión por la que se declara la incompatibilidad de la ayuda con el mercado interior y su ilegalidad y se ordena su recuperación — Decisión fiscal anticipada (*tax ruling*) — Principio de libre competencia — Ventaja — Imposición considerada “normal” — Carácter selectivo — Presunción»

Índice

I.	Introducción	3
II.	Antecedentes de hecho del litigio	4
A.	Sobre la decisión anticipada concedida por las autoridades tributarias luxemburguesas a FFT y el procedimiento administrativo ante la Comisión	4
B.	Sobre la Decisión controvertida	5
1.	Descripción del contenido esencial de la decisión anticipada en cuestión	5
2.	Descripción de las normas luxemburguesas pertinentes	5
3.	Evaluación de la decisión anticipada en cuestión	5
C.	Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida	7
D.	Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes del recurso de casación	10

¹ Lengua original: francés.

III. Sobre el recurso de casación	11
A. Sobre los motivos primero, tercero, cuarto y quinto	11
1. Sobre la operatividad	11
2. Sobre la admisibilidad	12
3. Sobre la procedencia	13
a) Observaciones preliminares sobre la ventaja y el carácter selectivo en materia fiscal	13
1) Sobre la «especial importancia» de la determinación del marco de referencia cuando se trata de medidas fiscales	13
2) Sobre la determinación del marco de referencia (y de la imposición «normal») en materia fiscal	15
b) Sobre el primer motivo	17
1) Alegaciones de las partes	17
2) Apreciación	17
i) Observaciones preliminares: sobre el origen del principio de libre competencia	17
ii) Sobre el principio de libre competencia en la sentencia recurrida	19
iii) Sobre la fundamentación del principio de libre competencia	21
iv) Sobre el alcance del principio de libre competencia y el principio de seguridad jurídica	30
3) Conclusión sobre el primer motivo	32
c) Sobre el tercer motivo	32
1) Alegaciones de las partes	32
2) Apreciación	32
d) Sobre el cuarto motivo	34
1) Alegaciones de las partes	34
2) Apreciación	34
e) Sobre el quinto motivo	35
1) Alegaciones de las partes	35
2) Apreciación	36

B. Sobre el segundo motivo	37
1. Sobre la operatividad	37
2. Sobre la procedencia	38
IV. Sobre el recurso ante el Tribunal General	42
V. Costas	42
VI. Conclusión	43

I. Introducción

1. El *tax ruling* o «decisión fiscal anticipada» es una práctica habitual que permite a las empresas solicitar a la Administración tributaria una «decisión anticipada» relativa al impuesto que deben abonar. El término «ruling» designa, con carácter general, la adopción por una administración tributaria, normalmente a instancias del contribuyente, de una posición oficial sobre la aplicación de determinadas disposiciones legislativas vigentes en relación con una situación o una o varias transacciones que aún no han producido efectos fiscales. De este modo, los contribuyentes pretenden obtener garantías vinculantes para la Administración respecto al tratamiento fiscal de sus operaciones.

2. A partir de junio de 2014, la Comisión Europea inició una serie de investigaciones dirigidas a verificar la compatibilidad de las prácticas de las autoridades tributarias de varios Estados miembros en relación con empresas multinacionales, en lo que se refiere, en particular, al reparto de beneficios entre los diferentes Estados en los que dichas empresas ejercen sus actividades, con las normas del Tratado sobre las ayudas estatales. Una de esas investigaciones condujo a la adopción de la Decisión relativa a la ayuda que supuestamente concedieron las autoridades fiscales luxemburguesas al grupo Fiat.²

3. Paralelamente, en noviembre de 2014, las revelaciones de la investigación periodística denominada «LuxLeaks» pusieron este tema en conocimiento del público provocando una ola de indignación generalizada.³ A raíz de estas revelaciones, varios responsables políticos tomaron medidas, tanto en el plano europeo como en el plano internacional, dirigidas a enmendar lo que desde entonces se percibe como un grave menoscabo de la equidad fiscal. La más reciente de estas medidas quedó materializada en un acuerdo por el que se establece un impuesto global sobre la renta de las empresas multinacionales.⁴

² 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»).

³ Se trata de una investigación realizada conjuntamente por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación [International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)] y otros cuarenta medios de comunicación. A este respecto, véase, en particular, el artículo publicado en el diario *Le Monde*, disponible en la siguiente dirección de Internet: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

⁴ A este respecto, véase, en particular, el documento titulado «Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie» (Declaración sobre una solución basada en dos pilares para resolver los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía), debatida en el seno del Marco inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y aprobada por 137 países el 8 de octubre de 2021, disponible en la siguiente dirección de Internet: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>.

4. Sin olvidar el contexto político, económico e incluso social del presente asunto, el Tribunal de Justicia, en la sentencia que dicte, deberá examinar a la luz de consideraciones de carácter exclusivamente jurídico las cuestiones que plantea el enfoque adoptado por la Comisión en la Decisión controvertida. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia, que refrendó este enfoque, dictada por el Tribunal General en los asuntos Luxemburgo y Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión.⁵

5. El carácter innovador del enfoque de la Comisión se debió en particular a la introducción del principio de libre competencia en el examen de la existencia de una ventaja económica. Dado el controvertido fundamento jurídico de dicho principio, su introducción en el análisis exigido por el artículo 107 TFUE, apartado 1, conducirá al Tribunal de Justicia a interrogarse acerca de la frontera trazada por el Tratado entre la autonomía fiscal de los Estados miembros y la prohibición de conceder ayudas estatales.

II. Antecedentes de hecho del litigio

A. Sobre la decisión anticipada concedida por las autoridades tributarias luxemburguesas a FFT y el procedimiento administrativo ante la Comisión

6. El asesor fiscal de Fiat Chrysler Finance Europe, anteriormente denominada Fiat Finance and Trade Ltd (en lo sucesivo, «FFT»), remitió el 14 de marzo de 2012 una carta a las autoridades tributarias luxemburguesas solicitando la aprobación de un acuerdo en materia de precios de transferencia. También les presentó, en apoyo de esta solicitud, un informe que él mismo había elaborado que analizaba los precios de transferencia aplicados a las transacciones efectuadas por FFT.

7. El 3 de septiembre de 2012, las autoridades tributarias luxemburguesas adoptaron una decisión anticipada en respuesta a la solicitud 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 [confirmaba] que el análisis de los precios de transferencia [había] sido realizado de conformidad con la Circular 164/2 de 28 de enero de 2011 y que [respetaba] el principio de libre competencia».

8. El 19 de junio de 2013, la Comisión 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 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.

9. 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. El 21 de octubre de 2015, la Comisión adoptó la Decisión controvertida en la que declaró que la referida decisión anticipada constituye una ayuda estatal en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

⁵ Sentencia de 24 de septiembre de 2019 (T-755/15 y T-759/15, EU:T:2019:670; en lo sucesivo, «sentencia recurrida»).

B. Sobre la Decisión controvertida

1. Descripción del contenido esencial de la decisión anticipada en cuestión

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 automovilístico Fiat/Chrysler, lo que permitía a FFT determinar anualmente el importe del impuesto de sociedades que le correspondía abonar en el Gran Ducado de Luxemburgo. Preciso que dicha decisión tenía carácter vinculante para la Administración tributaria durante un período de cinco años, es decir, desde el ejercicio fiscal de 2012 hasta el de 2016.⁶

2. Descripción de las normas luxemburguesas pertinentes

11. La Comisión indicó que la decisión anticipada en cuestión se había adoptado en virtud del artículo 164, apartado 3, del Código luxemburgués del Impuesto sobre la Renta [loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Ley de 4 de diciembre de 1967 relativa al Impuesto sobre la Renta, en su versión modificada); en lo sucesivo, «Código del Impuesto»]⁷ y de la circulaire L.I.R. n.º 164/2 du directeur des contributions luxembourgeoises (Circular L.I.R. n.º 164/2 del director de Tributos luxemburgués; en lo sucesivo, «Circular n.º 164/2»), de 28 de enero de 2011. A este respecto, la Comisión señaló, por una parte, que el citado artículo establecía el principio de libre competencia en el Derecho tributario luxemburgués, según el cual las transacciones entre sociedades de un mismo grupo debían remunerarse como si hubieran sido aceptadas por sociedades independientes que negociaran en circunstancias comparables y en condiciones de libre competencia. Por otra parte, añadió que la Circular n.º 164/2 precisaba en particular cómo determinar una remuneración de libre competencia cuando esas transacciones hubieran sido realizadas por las sociedades de financiación de grupo.⁸

3. Evaluación de la decisión anticipada en cuestión

12. Por lo que respecta a los requisitos tercero y cuarto para la existencia de una ayuda de Estado, la Comisión estimó que la decisión anticipada en cuestión confería una ventaja selectiva 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 régimen ordinario del impuesto de sociedades. 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 comprobar si una medida fiscal determinada debe calificarse de selectiva.

13. En la primera fase de su análisis, la Comisión consideró que el marco de referencia era el régimen general del impuesto de sociedades de Luxemburgo y que el objetivo de este régimen era gravar los beneficios de todas las empresas residentes en Luxemburgo. La diferencia en el cálculo

⁶ Considerandos 9 y 52 a 54 de la Decisión controvertida.

⁷ A tenor de dicho artículo: «Las distribuciones encubiertas de beneficios quedarán comprendidas en la renta imponible. Se considerará que existe una distribución encubierta de beneficios si un socio, asociado o persona interesada obtiene, directa o indirectamente, ventajas vinculadas a una sociedad o a una asociación de las que normalmente no habría disfrutado de no haber tenido relación con dicha sociedad o asociación». Procede observar que esta disposición ya no está vigente desde el 1 de enero de 2017, fecha en la que el Gran Ducado de Luxemburgo introdujo en el Código del Impuesto los nuevos artículos 56 y 56 *bis* relativos al principio de la libre competencia.

⁸ Considerandos 74 a 83 de la Decisión controvertida.

de los beneficios imponibles entre las sociedades autónomas y las sociedades integradas no tenía, según la Comisión, ninguna incidencia en el antedicho objetivo en la medida en que este último implicaba gravar los beneficios de todas las sociedades residentes de Luxemburgo, estuvieran integradas o no. Tampoco las disposiciones específicas para los grupos, que únicamente tenían por objeto poner en pie de igualdad a ambos tipos de sociedades. Además, el objetivo de la decisión anticipada en cuestión, a saber, determinar los beneficios imponibles de FFT a efectos del impuesto de sociedades en virtud de dicho sistema, confirmaba que este último constituía el marco de referencia en la medida en que este objetivo no diferenciaba a FFT por su pertenencia a un grupo. A este respecto, la Comisión estimó que ambos tipos de sociedades se hallaban en una situación fáctica y jurídica similar habida cuenta del objetivo del sistema general del impuesto de sociedades de Luxemburgo.⁹

14. En la segunda fase, la Comisión indicó, en primer lugar, que la cuestión de si una medida fiscal constituye una excepción al marco de referencia coincide generalmente con la constatación de una ventaja conferida al beneficiario a través de dicha medida. Según dicha institución, cuando una medida fiscal implica una reducción injustificada del impuesto adeudado por un beneficiario que, en ausencia de esta medida, debería soportar un impuesto más elevado en virtud del marco de referencia, dicha reducción constituye a la vez una ventaja conferida por la medida fiscal y una excepción al marco de referencia. Asimismo, la Comisión recordó que, en el caso de una medida individual como la decisión anticipada impugnada, la identificación de la ventaja económica permite, en principio, según la jurisprudencia, presumir su selectividad.¹⁰

15. Por lo que respecta a la determinación de la ventaja en el presente asunto, la Comisión recordó que una medida fiscal que diera lugar a que una sociedad perteneciente a un grupo facturara unos precios de transferencia inferiores a los aplicados entre empresas independientes confería 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. En opinión de la Comisión, el Tribunal de Justicia admitió, por tanto, que 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»,¹¹ sirve de criterio de referencia para determinar si una sociedad de un grupo goza de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En consecuencia, la Comisión precisó que debía comprobar que la metodología aprobada por la Administración tributaria luxemburguesa a través de la decisión anticipada en cuestión suponía la aplicación de un método que no permitía una aproximación fiable a un resultado basado en el mercado y, por lo tanto, al principio de libre competencia. En tal caso, se consideraría, en opinión de la Comisión, que la decisión anticipada en cuestión procuraba una ventaja selectiva a FFT en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.¹²

16. Habida cuenta de estas consideraciones, la Comisión estimó que varias opciones metodológicas, parámetros y ajustes, aprobados 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.¹³

⁹ Considerandos 193 a 199 de la Decisión controvertida.

¹⁰ Considerandos 216 a 218 de la Decisión controvertida.

¹¹ Considerandos 225 y 226 de la Decisión controvertida.

¹² Considerandos 222 a 227 de la Decisión controvertida.

¹³ Considerandos 234 a 301 de la Decisión controvertida.

17. Con carácter subsidiario, estimó que, en todo caso, la decisión anticipada en cuestión confería una ventaja selectiva, incluso con respecto a un marco 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 tributario luxemburgués.¹⁴ Además, la Comisión rechazó 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 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 comunicó a la Comisión como muestra representativa de su práctica en materia de decisiones anticipadas.¹⁵

18. En la tercera fase de su análisis, la Comisión observó que ni el Gran Ducado de Luxemburgo ni FFT habían aportado motivo alguno que pudiera justificar el trato preferente 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 o rectores del marco de referencia o que fuera el resultado de aspectos inherentes necesarios para el funcionamiento y la eficacia de aquel.¹⁶

19. La Comisión consideró, en conclusión, que la decisión anticipada en cuestión había conferido a FFT una ventaja selectiva y que dicha decisión constituía, por tanto, una ayuda estatal en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

20. Según la Comisión, esta ayuda estatal beneficiaba al grupo de empresas del sector del automóvil Fiat/Chrysler en su conjunto, en la medida en que, por una parte, FFT y las demás entidades de dicho grupo formaban una entidad económica y, por otra, la reducción del impuesto adeudado por FFT había tenido necesariamente como efecto reducir las condiciones de precio de los préstamos intragrupo concedidos por FFT.¹⁷

C. Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida

21. Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal General el 30 de diciembre de 2015, el Gran Ducado de Luxemburgo interpuso el recurso en el asunto T-755/15, solicitando la anulación de la Decisión controvertida.

22. Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal General el 29 de diciembre de 2015, FFT interpuso el recurso en el asunto T-759/15, solicitando igualmente la anulación de la Decisión controvertida.

23. Mediante autos de 25 de mayo de 2016 y de 18 de julio de 2016, el Presidente de la Sala Quinta del Tribunal General admitió las demandas de intervención de Irlanda y del Reino Unido en los asuntos T-755/15 y T-759/15. Al haber renunciado el Reino Unido a su intervención mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal General el 9 de diciembre de 2016, dicho órgano jurisdiccional ordenó el archivo de la demanda de intervención de ese Estado mediante auto del Presidente de la Sala Séptima ampliada del Tribunal General de 15 de diciembre de 2016.

¹⁴ Considerandos 315 a 317 de la Decisión controvertida.

¹⁵ Considerandos 318 a 336 de la Decisión controvertida.

¹⁶ Considerandos 337 y 338 de la Decisión controvertida.

¹⁷ Considerandos 341 a 345 de la Decisión controvertida.

24. 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, de conformidad con el artículo 68, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General. Por otro lado, tras haber oído a las partes en la vista, el Tribunal General decidió que procedía acumular a efectos de la resolución que pusiera fin al proceso los asuntos T-755/15 y T-759/15, por razón de conexidad, de conformidad con la antedicha disposición.

25. En apoyo de sus recursos, FFT y el Gran Ducado de Luxemburgo 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, en la medida en que consideran que el análisis de la Comisión conduce 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 recogida en el artículo 296 TFUE, y 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 recogida en el artículo 296 TFUE, en la medida en que la Comisión determinó 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).

26. Mediante la sentencia recurrida, el Tribunal General desestimó todos estos motivos y, por lo tanto, los recursos en los asuntos T-755/15 y T-759/15 en su totalidad.

27. 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. A continuación, consideró que, para apreciar la posible existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, la Comisión puede comparar la carga fiscal de tal sociedad integrada resultante de la aplicación de una medida fiscal con la carga fiscal derivada 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 gravar de este modo los beneficios resultantes de la actividad económica de las primeras como si derivaran de transacciones realizadas a precios de mercado.¹⁸

28. En este contexto, el principio de libre competencia constituye, según el Tribunal General, una «herramienta» o un «criterio de referencia» que permite verificar si los precios de las transacciones intragrupo aceptados por las autoridades nacionales se corresponden con los precios aplicados en condiciones de mercado, con el fin de determinar si una sociedad integrada goza de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, en virtud de una medida fiscal que determina sus precios de transferencia.¹⁹

29. A continuación, el Tribunal General observó que, en el presente asunto, la decisión anticipada en cuestión tiene como finalidad la determinación de los beneficios imposables de FFT en virtud del Código del Impuesto luxemburgués y que este Código tiene por objeto gravar los beneficios resultantes de la actividad económica de dicha empresa integrada como si derivaran de transacciones realizadas a precios de mercado. Partiendo de esta premisa, consideró que la Comisión podía perfectamente comparar los beneficios imposables de FFT resultantes de la aplicación de dicha decisión anticipada en cuestión con los beneficios imposables derivados de la aplicación de las normas tributarias ordinarias del Derecho luxemburgués de una empresa que se encuentre en una situación de hecho comparable y desarrolle su actividad en condiciones de libre competencia.²⁰

30. Por último, el Tribunal General desestimó las alegaciones del Gran Ducado de Luxemburgo y de FFT que tenían por objeto impugnar esta conclusión.

31. Por lo que se refiere a las alegaciones de que la Comisión no había indicado ningún fundamento jurídico para su principio de libre competencia y no había precisado su contenido, el Tribunal General afirmó, en relación con el fundamento jurídico, que la Comisión había indicado efectivamente, en primer término, 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 segundo término, que dicho principio era un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad que se desprendía de la aplicación del citado artículo del Tratado.²¹ En cuanto al contenido del principio de libre competencia, el Tribunal General consideró que de la Decisión controvertida se desprendía que se trata de una herramienta que permite controlar que las transacciones intragrupo se remuneren como si se hubieran negociado entre empresas independientes.²²

32. 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 permitía, por tanto, a la Comisión, llevar a cabo, en definitiva, una armonización encubierta en materia de fiscalidad directa, vulnerando la autonomía fiscal de los Estados miembros, el Tribunal General

¹⁸ Apartados 140 y 141 de la sentencia recurrida.

¹⁹ Apartado 143 de la sentencia recurrida.

²⁰ Apartados 145 y 148 de la sentencia recurrida.

²¹ Apartado 150 de la sentencia recurrida.

²² Apartado 155 de la sentencia recurrida.

estimó que era infundada por cuanto el recurso a dicho principio estaba autorizado dado que las normas fiscales luxemburguesas establecían que las sociedades integradas debían tributar en las mismas condiciones que las sociedades autónomas.²³

33. En lo tocante a la alegación de que la Comisión había afirmado de forma indebida en la Decisión controvertida la existencia de un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad, el Tribunal General consideró que la formulación de la Comisión no debía aislarse de su contexto y no podía interpretarse en el sentido de que la Comisión hubiera reconocido la existencia de un principio general de igualdad de trato ante el impuesto inherente al artículo 107 TFUE, apartado 1.²⁴

D. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes del recurso de casación

34. 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.

35. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

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

36. Fiat Chrysler Finance Europe solicita al Tribunal de Justicia que:

- Estime el recurso.
- Condene a la Comisión al pago de las costas de Fiat Chrysler Finance Europe relativas al escrito de contestación y a la participación ulterior de Finance Chrysler Finance Europe en el procedimiento correspondiente al recurso de casación.

37. 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.

²³ Apartados 156 a 158 de la sentencia recurrida.

²⁴ Apartados 160 y 161 de la sentencia recurrida.

38. Irlanda, Fiat Chrysler Finance Europe, el Gran Ducado de Luxemburgo y la Comisión presentaron ante el Tribunal de Justicia sus observaciones orales en una vista común a los asuntos C-885/19 P y C-898/19 P que se celebró el 10 de mayo de 2021.

III. Sobre el recurso de casación

39. En apoyo de su recurso de casación, Irlanda, a la que se adhieren el Gran Ducado de Luxemburgo y FFT, invoca cinco motivos. Mediante sus motivos primero, tercero, cuarto y quinto, Irlanda impugna en varios aspectos el análisis realizado por el Tribunal General para determinar la existencia de una ventaja económica, y más concretamente desde el prisma de las normas aplicables en materia de ayudas de Estado (primer motivo), de la obligación de motivación (tercer motivo), del principio de seguridad jurídica (cuarto motivo) y del respeto del reparto de competencias entre la Unión y los Estados miembros (quinto motivo). Comenzaré examinando estos motivos y abordaré a continuación el segundo motivo de Irlanda, mediante el cual critica el examen de la selectividad de la medida controvertida llevado a cabo en los apartados 351 a 355 de la sentencia recurrida.

A. Sobre los motivos primero, tercero, cuarto y quinto

1. Sobre la operatividad

40. La Comisión estima que los motivos primero, tercero, cuarto y quinto son inoperantes en la medida en que, aun suponiendo que alguno de ellos fuera estimado, ninguno podría dar lugar a la anulación de la sentencia recurrida. Dichos motivos se basan en la afirmación de que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al respaldar la utilización por la Comisión de un principio de libre competencia *ad hoc*, cuyo fundamento jurídico es erróneo, en apoyo de su apreciación principal relativa a la existencia de una ventaja selectiva. Pues bien, aun cuando esta afirmación fuera exacta, extremo que rebate la Comisión, la Decisión controvertida contiene un razonamiento subsidiario con un fundamento jurídico diferente, a saber, el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto y la Circular n.º 164/2, razonamiento este que fue aprobado por el Tribunal General sin ser cuestionado por Irlanda.

41. A este respecto, procede recordar, para empezar, que los considerandos 315 a 317 de la Decisión controvertida exponen un razonamiento subsidiario según el cual la decisión anticipada en cuestión también confiere una ventaja selectiva a FFT cuando esta ventaja es examinada a la luz del marco de referencia más reducido constituido por todas las sociedades integradas que aplican precios de transferencia y que corresponden al ámbito de aplicación de las disposiciones nacionales antes mencionadas. Este razonamiento fue, en esencia, refrendado por el Tribunal General en los apartados 287 a 299 de la sentencia recurrida.

42. Pues bien, es evidente que la cuestión relativa al fundamento y al alcance del principio de libre competencia fue examinada en sus aspectos principales por el Tribunal General en los apartados 140 a 148 de la sentencia recurrida, lo que podría dar a entender que el eventual reconocimiento de la procedencia de uno de los motivos invocados por Irlanda carecería de incidencia en el examen realizado por el Tribunal General con carácter subsidiario en los apartados 287 a 299 de la misma sentencia. Sin embargo, una lectura más atenta de la sentencia

recurrida pone de manifiesto que este examen no puede considerarse *disociable y autónomo* del razonamiento desarrollado por el Tribunal General, con carácter principal, en los apartados 140 a 148 de esa misma sentencia.

43. En efecto, al apreciar el razonamiento subsidiario de la Comisión, el Tribunal General reconoció que esta había incorporado acertadamente determinados elementos de análisis propios del razonamiento desarrollado por la citada institución con carácter principal. En particular, en los apartados 292 y 294 de la sentencia recurrida, declaró que el razonamiento subsidiario de la Comisión se basaba en el examen principal de la decisión anticipada en cuestión llevado a cabo por dicha institución, y en particular en la sección 7.2.2. de la Decisión controvertida, la cual, a mi parecer, recoge las consideraciones de la Comisión sobre el fundamento jurídico y el alcance del principio de libre competencia y sobre la aplicación de este principio en el presente asunto.²⁵ Dado que el fundamento jurídico del razonamiento subsidiario de la Comisión, aprobado por el Tribunal General, deriva de su examen con carácter principal, el primero no puede subsistir jurídicamente a la ilegalidad del segundo. En otras palabras, si se estimara el segundo motivo formulado por Irlanda, invalidándose así el recurso al principio de libre competencia, dicho razonamiento subsidiario también adolecería de un error de Derecho, de modo que la conclusión extraída por la Decisión controvertida, confirmada por la sentencia recurrida, dejaría de ser válida.

44. Por consiguiente, considero que los motivos primero, tercero, cuarto y quinto del presente recurso de casación no pueden ser declarados inoperantes sin previa consideración.

45. Por otro lado, comparto el análisis que Irlanda expone en el escrito de réplica, que pone de relieve las delicadas implicaciones del hecho de que la Comisión optara por incluir en la Decisión controvertida dos razonamientos alternativos y las consecuencias indeseables de una declaración del carácter inoperante de los motivos de que se trata. A este respecto, consta que un motivo se califica de inoperante cuando se dirige contra un fundamento de Derecho de una sentencia del Tribunal General expuesto a mayor abundamiento y no puede, por tanto, dar lugar a la anulación de esa sentencia en la medida en que el examen previo de la motivación principal no había revelado la existencia de ningún error de Derecho. En estas circunstancias, cuesta entender cómo puede conciliarse el carácter inoperante que se atribuye a los motivos de que se trata con la lógica y el razonamiento en su conjunto de la sentencia recurrida. En efecto, en el apartado 287 de esta, el Tribunal General precisó que efectuaba el examen del razonamiento subsidiario de la Comisión «a mayor abundamiento», cuando la calificación de los referidos motivos como inoperantes equivale a calificar el razonamiento *principal* de dicho órgano jurisdiccional de razonamiento efectuado a mayor abundamiento.

2. Sobre la admisibilidad

46. La Comisión sostiene, en esencia, que los principales elementos de las alegaciones formuladas por Irlanda en el marco de los motivos primero, tercero, cuarto y quinto se limitan a impugnar la Decisión controvertida, la práctica general de la Comisión en lo que respecta a las decisiones fiscales anticipadas y determinados documentos de dicha institución que definen el enfoque de esta en lo tocante a dichas decisiones. Al no hacer referencia precisa a los apartados de la sentencia recurrida, la Comisión considera que estas alegaciones deben ser desestimadas por inadmisibles.

²⁵ Véase la sección 7.2.2.1 de la Decisión controvertida («Ventaja selectiva resultante de un incumplimiento del principio de libre competencia»).

47. Es cierto que, en lugar de contener imputaciones precisas contra la sentencia recurrida, algunas de las partes de las alegaciones de Irlanda se apartan considerablemente del razonamiento seguido por el Tribunal General en la sentencia recurrida y se refieren más bien al método utilizado por la Comisión para determinar la existencia de una ventaja selectiva en la Decisión controvertida y en el conjunto de su práctica decisoria en materia de decisiones fiscales anticipadas. Sin embargo, no creo que ello deba conducir al Tribunal de Justicia a declarar la inadmisibilidad del presente recurso de casación sin previa consideración. En efecto, estas partes de las alegaciones de Irlanda son solo elementos de una alegación de conjunto que tiene claramente por objeto cuestionar las conclusiones alcanzadas por el Tribunal General en la sentencia recurrida sobre la legalidad de la utilización del principio de libre competencia en la Decisión controvertida. Por otra parte, la propia Comisión admite, en su escrito de contestación, que determinadas alegaciones formuladas en el recurso de casación se refieren a apartados específicos de la sentencia recurrida. Más concretamente, el primer motivo critica en varias ocasiones los apartados 141, 142, 147 y 149 de la citada sentencia. El tercer motivo cuestiona los apartados 150 y 161 de la sentencia recurrida. El cuarto motivo rebate los apartados 180 a 184 de esa misma sentencia. El quinto motivo pone en entredicho el apartado 113 de la sentencia.

48. En estas circunstancias, propongo al Tribunal de Justicia que desestime la excepción de inadmisibilidad propuesta por la Comisión.

3. Sobre la procedencia

a) Observaciones preliminares sobre la ventaja y el carácter selectivo en materia fiscal

1) Sobre la «especial importancia» de la determinación del marco de referencia cuando se trata de medidas fiscales

49. Procede recordar que normalmente existe una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, cuando la situación financiera de una empresa mejora como consecuencia de una intervención del Estado. Para demostrarlo, es necesario llevar a cabo una apreciación de supuestos contrafácticos, consistente en comparar la situación de la empresa beneficiaria resultante de la aplicación de la medida estatal de que se trate con la de esa misma empresa en caso de no existir tal medida.

50. Por lo que respecta a las medidas fiscales, el Tribunal de Justicia ha precisado que, puesto que las intervenciones estatales se definen, en el marco del artículo 107 TFUE, apartado 1, en función de sus efectos, el concepto de «ayuda estatal» comprende no solo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones «negativas» que, bajo formas diversas, tienen por efecto aliviar la carga fiscal que recae sobre una empresa.²⁶ Una medida estatal de esta naturaleza que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a las empresas beneficiarias en una situación financiera más favorable que la de los restantes contribuyentes puede procurar una ventaja en favor de dichas empresas en el sentido del apartado 1 del artículo 107 TFUE.²⁷

²⁶ Sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100), apartados 13 y 14. Véase asimismo la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartados 71 y 72.

²⁷ Véase la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 y C-21/15, EU:C:2016:981), apartado 56 y jurisprudencia citada.

51. Esta apreciación implica dilucidar si la medida en cuestión tiene por efecto aligerar las cargas fiscales que normalmente gravan el presupuesto de la empresa beneficiaria.²⁸ La definición de estas cargas fiscales exige, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, examinar el régimen fiscal nacional que le es aplicable con el fin de determinar la imposición considerada «normal» que la empresa beneficiaria de la medida fiscal habría tenido que abonar de no haberse adoptado tal medida.²⁹ La imposición considerada «normal» constituye por tanto el término comparativo utilizado en el marco de la apreciación contrafáctica que tiene por objeto determinar la existencia de cualquier ventaja concedida a través de una medida fiscal. Solo una vez que se ha definido dicha imposición puede determinarse si la medida fiscal examinada confiere una ventaja a la empresa beneficiaria.

52. La selectividad, que implica determinar si una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones», debe presumirse en caso de existir una ventaja económica cuando dicha medida sea una medida individual y, por consiguiente, haya sido adoptada claramente con el fin de conceder tal ventaja.³⁰ En cambio, cuando dicha medida constituye un régimen de ayudas de alcance general, su carácter selectivo depende, según el Tribunal de Justicia, de si, *en el marco de un régimen jurídico concreto*, una medida nacional puede favorecer a determinadas empresas o producciones en comparación con otras que se encuentren, en relación con el objetivo perseguido por tal régimen, en una situación fáctica y jurídica comparable.³¹

53. Para determinar si es así, el Tribunal de Justicia ha elaborado, a lo largo de los años, un método de análisis en tres fases, que ha quedado plasmado en la jurisprudencia más reciente.³² Este método exige, en un primer momento, definir el *marco de referencia* y, en un segundo momento, comprobar si la medida fiscal controvertida introduce diferenciaciones entre operadores económicos que se hallan, habida cuenta del objetivo asignado al marco de referencia, en una situación fáctica y jurídica comparable. En caso de que así sea, se considera que la medida es *a priori* selectiva y el Estado miembro de que se trate solo tiene entonces la posibilidad de demostrar, en un tercer y último momento, que la desigualdad de trato así establecida resulta de la naturaleza o de la estructura del marco de referencia. En otras palabras, la cuestión de si la medida fiscal examinada genera una desigualdad de trato injustificada depende, en el caso de un régimen de ayudas de carácter general, de *la definición previa del marco de referencia*.

54. Es importante señalar, en esta fase de las presentes conclusiones, que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la determinación del marco de referencia a efectos de la apreciación de la selectividad «reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada “normal”». ³³ De este modo, el Tribunal de Justicia establece claramente un vínculo entre el

²⁸ Véanse las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión (C-241/94, EU:C:1996:353), apartado 40, y de 12 de diciembre de 2002, Bélgica/Comisión (C-5/01, EU:C:2002:754), apartados 38 y 39.

²⁹ Véase la sentencia de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 27.

³⁰ Véase, en particular, la sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), apartado 60.

³¹ Véanse, en particular, las sentencias de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (C-88/03, EU:C:2006:511), apartado 56, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartado 41.

³² Sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981); de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), y de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

³³ Véanse las sentencias de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (C-88/03, EU:C:2006:511), apartado 56; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartado 55; de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 88, y de 7 de noviembre de 2019, UNESA y otros (C-105/18 a C-113/18, EU:C:2019:935), apartado 62.

concepto de ventaja y el de selectividad. De ello deduzco que los criterios adoptados por el Tribunal de Justicia para definir el marco de referencia a efectos de examinar el carácter selectivo también deben emplearse para determinar el marco de referencia que constituye la imposición considerada «normal» a efectos de la verificación de la existencia de una ventaja económica.³⁴ Trataré de definir estos criterios en la sección siguiente.

2) Sobre la determinación del marco de referencia (y de la imposición «normal») en materia fiscal

55. En su comunicación sobre el concepto de ayuda estatal, la Comisión indicó que el marco de referencia «se compone de un conjunto de normas coherentes que generalmente se aplican, sobre la base de criterios objetivos, a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación definido por su objetivo».³⁵ El Tribunal de Justicia no ha adoptado esta definición y ha indicado que el marco de referencia se caracteriza por ser «el régimen tributario común o “normal” aplicable en el Estado miembro de que se trate».³⁶

56. En la sentencia dictada en el asunto World Duty Free Group y España/Comisión, el Tribunal de Justicia precisó que la determinación «debe llevarse a cabo tras un debate contradictorio con el Estado miembro de que se trate» y que «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».³⁷ Esta misma sentencia sistematizó los criterios en los que debe basarse dicha determinación, que ya podían deducirse de la jurisprudencia existente.

57. En primer lugar, la identificación de las normas y principios que componen el marco de referencia debe realizarse *según criterios objetivos*, en particular para permitir un control judicial de las apreciaciones en las que se basó la determinación del mismo.³⁸

58. En segundo lugar, el marco de referencia debe ser *completo* en la medida en que debe incluir *todas* las normas y principios que influyen en la carga fiscal que pesa sobre las empresas y, por consiguiente, no puede estar formado, como afirmó el Tribunal de Justicia, por «una serie de disposiciones [...] que han sido extraídas artificialmente de un marco normativo más amplio».³⁹

59. En tercer lugar, el marco de referencia debe determinarse mediante un análisis destinado a identificar las disposiciones mediante las cuales *el legislador nacional pretendió* determinar la carga fiscal de las empresas. Es el carácter *concreto* del marco de referencia. Como se ha señalado acertadamente,⁴⁰ este criterio resulta del hecho de que el marco de referencia es definido por el Estado miembro de que se trate mediante el ejercicio de sus competencias exclusivas en materia de fiscalidad directa e implica, por tanto, que el conjunto de normas y principios que lo componen pertenecen al régimen tributario de ese Estado miembro.

³⁴ Estos criterios me parecen pertinentes con independencia del carácter de régimen de ayudas o de ayuda individual de la medida estatal en cuestión. El empleo de dichos criterios en la determinación de la imposición «normal» en el caso de una medida individual es necesario, en mi opinión, para garantizar el mantenimiento de la competencia exclusiva de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa.

³⁵ Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2016, C 262, p. 1), punto 133.

³⁶ Véase la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 57.

³⁷ 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.

³⁸ 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 66.

³⁹ 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.

⁴⁰ Conclusiones del Abogado General Pitruzzella presentadas en los asuntos acumulados World Duty Free Group y España/Comisión (C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:51), punto 42 (el subrayado es mío).

60. Ello significa, en mi opinión, que la determinación del marco de referencia debe basarse en normas de *Derecho nacional*, incluido, evidentemente, el Derecho de la Unión y el Derecho internacional incorporado al ordenamiento jurídico interno.

61. Las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia, reunido en Gran Sala, en los asuntos Comisión/Polonia⁴¹ y Comisión/Hungría⁴² ponen de manifiesto la exactitud de tal apreciación.

62. El primero de estos asuntos se refería a una medida adoptada por Polonia por la que establecía un impuesto sobre la venta al por menor, basado en el volumen de negocios mensual generado por todos los minoristas. El segundo versaba sobre un impuesto sobre la publicidad basado en el volumen de negocios anual neto, generado mediante la difusión de publicidad, de los operadores económicos que difundían publicidad (con algunas excepciones). En ambos casos, la Comisión había estimado que la medida fiscal examinada otorgaba una ventaja selectiva por cuanto la diferencia de tipo impositivo medio resultante de la progresividad de los tipos prevista por dicha medida favorecía a las empresas pequeñas con respecto a las de mayor tamaño. En efecto, el marco de referencia consistía, según la Comisión, en un impuesto sobre el volumen de negocios *de tipo único*, estando la aplicación de tipos progresivos reservada únicamente a los impuestos sobre los beneficios. Se planteaba, por consiguiente, la cuestión de si la progresividad de los tipos debía excluirse del marco de referencia a la luz del cual debe determinarse si existe una ventaja selectiva, o bien si formaba parte integrante del mismo.

63. A este respecto, el Tribunal de Justicia consideró, en esencia, que el marco de referencia, o el régimen tributario «normal», se define, en principio, por las características constitutivas del impuesto objeto de examen, en particular por su tipo impositivo y por su base y su hecho imponible. Al margen de las materias en las que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, la determinación de dichas características se encuadra, según el Tribunal de Justicia, en la facultad de apreciación de los Estados miembros, mediante el ejercicio de sus competencias exclusivas en materia de fiscalidad directa.⁴³

64. Habiendo establecido así el Tribunal de Justicia la premisa mayor (el marco de referencia se define por las características constitutivas del impuesto) y la premisa menor (la determinación de estas características corresponde a los Estados miembros) del silogismo, me permito extraer la conclusión correspondiente. El marco de referencia comprende *únicamente* normas y principios propios del ordenamiento jurídico nacional, sin admitir su sustitución por normas ajenas a dicho ordenamiento, dado que tal sustitución convertiría al marco de referencia, según la expresión utilizada por el Tribunal de Justicia, en «incompleto y ficticio».⁴⁴

65. Procede añadir que, si un marco de referencia compuesto por normas ajenas al Derecho nacional, o incluso simplemente «contaminado» por su inclusión, sería calificado de «ficticio», ya que no poseería el carácter concreto propio de las normas de Derecho nacional, lo mismo cabe decir, a mi parecer, respecto a un marco de referencia basado en la *referencia al objetivo perseguido por el legislador nacional* mediante la adopción del régimen tributario de que se trate. Como ya he explicado anteriormente, no es la voluntad presunta del legislador nacional, sino la *traducción normativa* de esa voluntad, la que determina los contornos del marco de referencia.

⁴¹ Sentencia de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁴² Sentencia de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

⁴³ Sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartados 37 a 39, y de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartados 43 a 45.

⁴⁴ Véanse las sentencias de 16 de marzo de 2021, Comisión/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201), apartado 45, y de 16 de marzo de 2021, Comisión/Hungría (C-596/19 P, EU:C:2021:202), apartado 51.

66. Por consiguiente, también los criterios relativos al carácter objetivo, completo y concreto del marco de referencia deben guiar el análisis destinado a definir la imposición considerada «normal» en el marco del examen de la existencia de una ventaja económica de naturaleza fiscal. Esto último ha de tenerse en mente a la hora de analizar el presente recurso de casación.

b) Sobre el primer motivo

1) Alegaciones de las partes

67. El primer motivo denuncia un supuesto error de Derecho en la aplicación del artículo 107 TFUE cometido por el Tribunal General al dar por bueno el enfoque relativo al principio de libre competencia adoptado por la Comisión para determinar si existe una ventaja económica. En aras de la claridad del análisis, procede agrupar las imputaciones formuladas por Irlanda y rebatidas por la Comisión en dos categorías, a saber, por una parte, las alegaciones relativas al fundamento jurídico de este principio y, por otra parte, el alcance de este. No obstante, en primer lugar, considero necesario rastrear brevemente el origen del principio de libre competencia aplicado en la Decisión controvertida, resumir la evolución progresiva de la elaboración de su contenido por la Comisión y recordar el contenido de la parte pertinente de la sentencia recurrida.

2) Apreciación

i) Observaciones preliminares: sobre el origen del principio de libre competencia

68. El instrumento jurídico conocido como «principio de libre competencia» es un principio perteneciente al ámbito del Derecho tributario internacional.

69. Actualmente se encuentra codificado por el artículo 9, apartado 1, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (en lo sucesivo, «Modelo de Convenio Tributario de la OCDE») en los siguientes términos:

«Cuando [...] las dos empresas [asociadas], en sus relaciones comerciales o financieras, estén vinculadas por condiciones acordadas o impuestas que difieran de las que se acordarían entre empresas independientes, los beneficios que en caso de no haberse dado dichas condiciones, hubiese realizado una de las empresas, pero que no hayan podido realizarse debido a la existencia de dichas condiciones, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y ser gravados consecuentemente.»

70. Se trata, pues, de un principio según el cual las transacciones entre empresas asociadas deben valorarse a efectos tributarios como si se hubieran negociado en condiciones de libre competencia entre empresas independientes.

71. El principio de libre competencia se aplica mediante ajustes, bien a los «precios de transferencia», bien a los precios de las transacciones efectuadas entre sociedades de un mismo grupo y residentes en Estados miembros diferentes. Como recordatorio, los precios de transferencia determinan el reparto de los ingresos y los gastos dentro de un grupo y, en

consecuencia, el de los beneficios imposables entre las empresas asociadas sujetas a autoridades tributarias diferentes. De este modo, contribuyen a formar la parte respectiva del beneficio mundial que estará sujeta a gravamen en cada uno de los Estados en los que esté presente el grupo.

72. Estos ajustes se explican por el hecho de que, a diferencia de las empresas independientes, el cálculo de los beneficios imposables de esas empresas asociadas no depende de las fuerzas del mercado. En efecto, corresponde a la sociedad que controla el grupo realizar una estimación de los precios de las transacciones intragrupo, efectuadas entre las sociedades no competidoras establecidas en Estados miembros diferentes. En consecuencia, de no existir tales ajustes, las sociedades pertenecientes a un grupo podrían fijar el precio de las transacciones negociadas con otras sociedades del grupo en condiciones que no son las de mercado y, de este modo, trasladar los beneficios de un país a otro.

73. Por consiguiente, el principio de libre competencia es, tal como se reconoce en el ámbito internacional, una consecuencia del principio de territorialidad de la competencia en materia fiscal, según el cual todo Estado está facultado para gravar a las sociedades residentes por sus beneficios mundiales y a las sociedades no residentes por los beneficios derivados de las actividades desarrolladas por estas sociedades en ese Estado. El carácter territorial de la competencia fiscal implica, en efecto, que las sociedades no pueden transferir a su arbitrio sus beneficios y sus pérdidas de un foro de conveniencia fiscal a otro. El principio de libre competencia tiene precisamente los objetivos de fijar las bases imposables adecuadas en cada jurisdicción (y evitar la doble imposición).⁴⁵

74. En el ámbito de las ayudas de Estado, la Comisión invocó el principio de libre competencia en el marco de las investigaciones iniciadas en 2014 y dirigidas a examinar las prácticas en materia de resoluciones fiscales seguidas por las autoridades competentes de varios Estados miembros en relación con las empresas multinacionales, así como en su Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal.⁴⁶

75. En dicha Comunicación, la Comisión indicó, para empezar, que, «cuando una resolución fiscal respalda un resultado que no refleja de manera fiable lo que resultaría de una aplicación normal del sistema tributario general, dicha resolución puede otorgar una ventaja selectiva al destinatario en la medida en que ese trato selectivo se traduzca en una reducción de la deuda tributaria [...] en comparación con sociedades en una situación fáctica y jurídica comparable».⁴⁷ A continuación enunció el papel que desempeña el principio de libre competencia en el marco de tal apreciación indicando, por referencia a la sentencia dictada en el asunto Bélgica y Forum 187/Comisión,⁴⁸ que «una resolución fiscal que respalde un método de fijación de los precios de transferencia para determinar el beneficio imposable de una entidad de un grupo corporativo *que no produzca una aproximación fiable de unos resultados basados en el mercado acordes con el principio de plena competencia* otorga una ventaja selectiva a su beneficiario».⁴⁹

⁴⁵ Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, OCDE, 2010, p. 39, punto 1.15.

⁴⁶ Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2016, C 262, p. 1).

⁴⁷ Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 170.

⁴⁸ Sentencia de 22 de junio de 2006 (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416; en lo sucesivo, «sentencia Forum 187»).

⁴⁹ Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 171 (el subrayado es mío).

76. Por lo que respecta a la caracterización jurídica de este principio, la evolución en su enunciado por parte de la Comisión queda patente al comparar la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, adoptada en 2014,⁵⁰ y la Decisión controvertida, adoptada un año después.

77. En el considerando 60 de la decisión de incoación, la Comisión indicó, abordando la cuestión de la existencia de una ventaja económica, que «cuando un [acuerdo previo en materia de precios] se refiera a acuerdos en materia de precios de transferencia entre empresas asociadas dentro de un grupo de empresas, los acuerdos en cuestión no deben apartarse del acuerdo o de la remuneración *que un operador independiente prudente habría aceptado en condiciones normales de mercado*»,⁵¹ y a continuación añadió, en el considerando 61, que «en este contexto, es posible *reflejar las condiciones de mercado* fijando los precios de transferencia por referencia al principio de libre competencia»,⁵² y, en el considerando 62, haciendo alusión a la conformidad con el principio de libre competencia, que «antes de aceptar un método de cálculo de la base imponible propuesto por el contribuyente, la Administración tributaria debería comparar dicho método con el *comportamiento prudente de un operador de mercado hipotético* que exigiría, por parte de cualquiera de sus filiales o sucursales, una remuneración de mercado ajustada a unas condiciones normales de competencia». ⁵³ No es difícil reconocer en las indicaciones anteriores el planteamiento lógico y la terminología propios del *principio del operador privado en una economía de mercado*, en la medida en que se compara el comportamiento de la autoridad tributaria nacional con el de un operador prudente que actúa en condiciones de mercado, puntualizándose que estas últimas se establecen por referencia a los precios de transferencia que aceptaría un operador de mercado hipotético.

78. En el considerando 228 de la Decisión controvertida, la Comisión afirma: «el principio de libre competencia que la Comisión aplica en el marco de su apreciación de las ayudas estatales no es el que se desprende del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que es un instrumento no vinculante. Se trata de un *principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad que se desprende de [la] aplicación del artículo 107, apartado 1, del TFUE*, que sí es vinculante para los Estados miembros y cuyo ámbito de aplicación no excluye las normas fiscales nacionales». ⁵⁴ El principio de libre competencia se caracteriza, por tanto, por su relación con la igualdad de trato en materia tributaria.

ii) Sobre el principio de libre competencia en la sentencia recurrida

79. Procede recordar brevemente la motivación de la sentencia recurrida relativa a la cuestión de si en la Decisión controvertida podía utilizarse el principio de libre competencia para determinar la existencia de una ventaja económica.

80. En los apartados 141 a 154 de la sentencia recurrida, el Tribunal General explicó que, cuando el Derecho tributario nacional no establece distinciones entre las empresas integradas y las empresas autónomas a efectos de su sujeción al impuesto de sociedades, pretende gravar los beneficios obtenidos por las empresas integradas como si derivaran de las transacciones efectuadas a precios de mercado. Por otro lado, ello se ve confirmado, según el Tribunal General, por la sentencia *Forum 187*, que se refería precisamente a un régimen tributario que establecía que

⁵⁰ Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal relativo a la ayuda estatal SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) — Luxemburgo; Supuesta ayuda a favor de FFT C(2014) 3627 final.

⁵¹ El subrayado es mío.

⁵² El subrayado es mío.

⁵³ El subrayado es mío.

⁵⁴ El subrayado es mío.

se debía tratar de la misma forma a las sociedades integradas y las sociedades autónomas. El Tribunal General recordó que, en efecto, el Tribunal de Justicia había reconocido, en el apartado 95 de dicha sentencia, la necesidad de comparar un régimen de ayudas con el del «Derecho común basado en la diferencia entre el activo y el pasivo de una empresa que desarrolle sus actividades en un entorno de libre competencia». En estas circunstancias, el Tribunal General estimó que la Comisión podía efectivamente utilizar el principio de libre competencia, como *herramienta* que le permite, en el marco del ejercicio de las competencias que le confiere el artículo 107 TFUE, apartado 1, verificar si de una medida fiscal, mediante la cual las autoridades nacionales han aceptado un determinado nivel de precios de las transacciones intragrupo, se deriva una reducción de las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de la empresa integrada beneficiaria y confiere de este modo una ventaja a esta última. Dado que el Código del Impuesto luxemburgués pretendía en el presente asunto que las sociedades integradas y las sociedades autónomas tributaran de la misma manera, la Comisión utilizó legítimamente dicha herramienta para llevar a cabo tal verificación.

81. Por lo que respecta a la alegación de que la Comisión no indicó en la Decisión controvertida el fundamento jurídico del principio de libre competencia, el Tribunal General admitió que la Comisión había argüido que el principio de libre competencia existía independientemente de si el referido principio había sido incorporado al Derecho nacional y que era distinto del consagrado en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Sin embargo, añadió que la Comisión también había precisado 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 que lo había calificado de principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad que se desprendía de la aplicación de la citada disposición del Tratado.

82. En los apartados 155 a 161 de la sentencia recurrida, el Tribunal General respondió, en primer lugar, a la alegación según la cual la Comisión había examinado la decisión anticipada en cuestión a la luz del principio de libre competencia aplicado como criterio ajeno al Derecho fiscal luxemburgués, lo que tendría como consecuencia una armonización encubierta contraria a la autonomía fiscal de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa. A este respecto, el Tribunal General consideró, en esencia, que la Comisión no se había extralimitado en el ejercicio de sus competencias por cuanto había aplicado efectivamente el principio de libre competencia con el fin de examinar si la decisión anticipada en cuestión había tenido como resultado una disminución de la carga fiscal de FFT con arreglo a las normas jurídicas nacionales. En efecto, de esta última se desprendía que las empresas integradas y las empresas autónomas tributaban de la misma manera. En segundo lugar, por lo que se refiere a la alegación de que la Comisión afirmó indebidamente, en el considerando 228 de la Decisión controvertida, que el principio de libre competencia es un «principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad que se desprende de [la] aplicación del artículo 107 [TFUE], apartado 1», el Tribunal General consideró que dicha formulación no debía «aislarse de su contexto» y no implicaba 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».⁵⁵ Según el Tribunal General, tal interpretación daría, en efecto, un alcance demasiado extensivo a este último artículo.

⁵⁵ El subrayado es mío.

iii) Sobre la fundamentación del principio de libre competencia

83. La primera imputación formulada por Irlanda en el marco de este motivo de casación se refiere concretamente al apartado 161 de la sentencia recurrida. A este respecto, Irlanda alega, en esencia, que el Tribunal General se equivocó al aprobar la última afirmación del considerando 228 de la Decisión controvertida, según la cual el principio de libre competencia es un «un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad que se desprende de [la] aplicación del artículo 107 [TFUE], apartado 1», al estimar que esta formulación no podía aislarse de su contexto y, por consiguiente, no podía interpretarse en el sentido de que el principio de libre competencia deriva de esta disposición de Derecho primario. En efecto, según reiterada jurisprudencia, el Tribunal General no puede reformular la Decisión controvertida ni completar su motivación. La segunda imputación de Irlanda se refiere a la misma afirmación de la Decisión controvertida, tal como fue validada por el Tribunal General en el apartado 141 de la sentencia recurrida. Según Irlanda, no existe ningún principio general del Derecho de la Unión que establezca la igualdad de trato de los contribuyentes. A este respecto, señala, en efecto, que, en materia de fiscalidad de las empresas, el Derecho de la Unión y los Derechos nacionales normalmente distinguen entre sociedades integradas y sociedades autónomas.

84. Por lo que respecta a la primera imputación formulada por Irlanda, procede observar, con carácter preliminar, que la interpretación de la sección 7.2.2.1 de la Decisión controvertida y, en particular, del considerando 228, es extremadamente complicada debido a la torpe redacción de determinados pasajes del razonamiento desarrollado por la Comisión. En estas circunstancias, más lamentable aún es que el Tribunal General decidiera confirmar la última frase del referido considerando evocando en términos generales el «contexto» en el que se empleó tal formulación, sin dar más detalles.

85. Dicho esto, es necesario pronunciarse sobre la cuestión de si el Tribunal General rebasó en este sentido los límites de su control jurisdiccional.

86. Como recuerda Irlanda en su recurso de casación, es jurisprudencia reiterada que el Tribunal General no puede *sustituir la motivación* del autor del acto impugnado *por la suya propia* y no puede *colmar, mediante su propia motivación, una laguna en la motivación* de este de modo que su examen no guarde relación con ninguna apreciación contenida en él.⁵⁶ También ha quedado acreditado —he de añadir— que la *interpretación* de dicho acto está comprendida en el ámbito del control efectuado por el Tribunal General.⁵⁷

87. ¿Reformuló o completó el Tribunal General la motivación de la Decisión controvertida o se limitó a ejercer su legítimo derecho a interpretar esta última?

88. No creo que pueda responderse a esta cuestión sin llevar a cabo un análisis exhaustivo destinado a determinar la interpretación correcta del considerando 228 de la Decisión controvertida. Solo este análisis permitirá comprender el objeto de la apreciación realizada por el Tribunal General en el apartado 161 de la sentencia recurrida y, así, valorar las imputaciones formuladas por Irlanda.

89. En cuanto a su redacción, la introducción del considerando tiene el siguiente tenor: «El principio de libre competencia forma parte necesariamente de la apreciación efectuada por la Comisión, con arreglo al artículo 107 [TFUE], apartado 1, [...] de las medidas fiscales concedidas

⁵⁶ Véase la sentencia de 24 de enero de 2013, Frucona Košice/Comisión (C-73/11 P, EU:C:2013:32), apartados 87 a 90.

⁵⁷ Véase la sentencia de 26 de marzo de 2020, Larko/Comisión (C-244/18 P, EU:C:2020:238), apartados 104 y 105.

a las empresas de un grupo». Admito que esta frase podría dar a entender que, según la Decisión controvertida, el principio de libre competencia deriva de la antedicha disposición del Tratado. Sin embargo, me parece que también podría entenderse en un sentido más limitado, conforme a la evolución posterior según la cual este principio es aplicable al margen de su incorporación previa al Derecho del Estado miembro de que se trate («independientemente de la cuestión de saber si un Estado miembro ha incorporado este principio a su sistema jurídico nacional»). En otras palabras, si bien la Comisión indica que el principio de libre competencia forma parte de esta apreciación incluso a falta de tal incorporación al Derecho nacional, ello no significa que su utilización en este contexto no esté sujeta a otros requisitos, como el hecho de que el régimen fiscal que constituye la imposición considerada «normal» pretenda tratar a las sociedades integradas y a las sociedades autónomas de la misma manera.

90. Por otro lado, la frase del considerando 228, que es objeto del control del Tribunal General en el apartado 161 de la sentencia recurrida, indica que el principio de libre competencia es «un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad que *se desprende de [la] aplicación* del artículo 107 [TFUE], apartado 1»,⁵⁸ y no que «deriva de» o que sea «inherente» a esta disposición del Tratado.

91. Por lo que respecta a la estructura de la Decisión controvertida, procede señalar, en primer lugar, que los considerandos 224, 226, 227 y 228 de esta, que exponen tanto el fundamento como el alcance del principio de libre competencia, se refieren todos ellos al hecho de que este principio permite detectar la existencia de un tratamiento fiscal favorable para las sociedades integradas sujetas al *régimen general del impuesto sobre sociedades*, precisión esta que no tendría pertinencia si la Comisión hubiera considerado que el referido principio tiene sus raíces en el artículo 107 TFUE, apartado 1.

92. Además, comparto la posición adoptada por la Comisión en su escrito de contestación, según la cual la sección 7.2.2.1 de la referida Decisión («Ventaja selectiva resultante de un incumplimiento del principio de libre competencia»), en la que figura el considerando 228, debe interpretarse a la luz de la sección 7.2.1 de esta («Determinación del sistema de referencia»).

93. En efecto, la sección 7.2.2.1 es la parte introductoria de la sección 7.2.2 («Ventaja selectiva resultante de una excepción al sistema general del impuesto de sociedades de Luxemburgo»), en la que la Comisión trató de demostrar que, al aprobar un acuerdo en materia de precios de transferencia resultante en un importe inferior al derivado de la aplicación del principio de libre competencia, la Administración tributaria luxemburguesa había conferido una ventaja a FFT y, de resultas de ello, había introducido una excepción a las normas nacionales relativas al impuesto de sociedades. Pues bien, la Comisión estimó en la sección 7.2.1 que el régimen general del impuesto de sociedades de Luxemburgo constituía el marco de referencia a la luz del cual debía examinarse si existía una ventaja selectiva, e indicó asimismo que las sociedades integradas y las sociedades autónomas se hallaban, habida cuenta del objetivo asignado a dicho régimen, en una situación fáctica y jurídica comparable. Teniendo en consideración esta apreciación, la sección 7.2.2.1 explica que el criterio de referencia invocado por la Comisión en la Decisión controvertida para determinar si una decisión anticipada en materia de precios de transferencia confiere una ventaja selectiva es el tratamiento fiscal aplicado a las sociedades autónomas en el marco del régimen general del impuesto de sociedades en Luxemburgo.

⁵⁸ El subrayado es mío.

94. Así pues, el «contexto» al que se refiere el apartado 161 de la sentencia recurrida es efectivamente aquel en el que ese régimen tributario nacional, que constituye el marco de referencia para apreciar si existe una ventaja selectiva, pretende que las sociedades integradas y las sociedades autónomas tributen de la misma manera. En este sentido, resulta que el principio de libre competencia, según se describe en la Decisión controvertida, se desprende del Derecho nacional y no del propio artículo 107 TFUE, apartado 1.

95. De ello se deduce que el Tribunal General no reformuló ni completó la motivación de la Decisión controvertida, sino que se limitó a interpretarla sin rebasar los límites de su control jurisdiccional. Por consiguiente, en mi opinión, la primera imputación formulada por Irlanda debe ser rechazada.⁵⁹

96. En caso de que el Tribunal de Justicia no siga mi propuesta, es preciso formular una última observación. En efecto, si el Tribunal de Justicia considera que, contrariamente a lo que declaró el Tribunal General en la sentencia recurrida, la motivación de la Decisión controvertida debe entenderse en el sentido de que el principio de libre competencia deriva del artículo 107 TFUE, apartado 1, queda por determinar si de esta disposición del Tratado puede deducirse efectivamente un principio de igualdad de trato de los contribuyentes.

97. En este sentido, como alega Irlanda en su recurso de casación, el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que, más allá de los supuestos *expresamente* contemplados en el Tratado (nacionalidad, sexo, edad, etc.), este no establece principio general alguno que prohíba la discriminación.⁶⁰ Pues bien, es evidente que el artículo 107 TFUE, apartado 1, que consagra la prohibición general de concesión de ayudas estatales, no enuncia ningún principio general que imponga la igualdad de trato de los contribuyentes. Por lo tanto, tal principio solo puede invocarse contra disposiciones legislativas nacionales si ha sido establecido previamente por el legislador de la Unión en un acto en el que se plasme un contenido bien determinado,⁶¹ algo que no me parece que suceda en lo tocante a la igualdad de trato entre las empresas integradas y las autónomas.

98. En cuanto a la segunda imputación formulada por Irlanda, se basa en la premisa de que en el apartado 141 de la sentencia recurrida se indica que el principio de libre competencia *deriva del artículo 107 TFUE, apartado 1*. En la medida en que en el referido apartado se expone, en cambio, que el principio de libre competencia se aplica cuando el *Derecho nacional* pretende que las empresas integradas y las empresas autónomas tributen de la misma manera en lo referente al impuesto de sociedades, considero que esta imputación también debe ser rechazada.

99. Procede examinar a continuación la quinta imputación formulada por Irlanda. Dicho Estado sostiene que el principio de libre competencia solo puede aplicarse para verificar si existe una ventaja en una situación como la del presente asunto si este principio está incorporado al régimen tributario nacional que constituye la imposición considerada «normal» y que ello supone tomar en consideración las normas concretamente aplicadas en el Estado miembro de

⁵⁹ En este punto, es importante aclarar que la respuesta que propongo corresponde a una imputación formal relativa a la motivación de la Decisión controvertida, y no al posible error de Derecho cometido por el Tribunal General al examinar la apreciación de fondo realizada por la Comisión. Este último aspecto se refiere únicamente a la quinta imputación, que será examinada en los puntos siguientes de las presentes conclusiones.

⁶⁰ Sentencia de 18 de diciembre de 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463), apartado 33.

⁶¹ Véanse, en particular, las sentencias de 15 de octubre de 2009, Audiolux y otros (C-101/08, EU:C:2009:626), apartado 34, y de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartado 42.

que se trate y no normas ajenas a dicho régimen. El Tribunal General no cumplió esta exigencia al confirmar, en los apartados 141 y 145 de la sentencia recurrida, la utilización de dicho principio por la Comisión sobre la base del presunto objetivo asignado al Derecho tributario luxemburgués.

100. Para empezar, es preciso enmarcar los términos del debate. Las partes se muestran de acuerdo en dos constataciones esenciales que se desprenden del razonamiento del Tribunal General en la sentencia recurrida. Por una parte, *a priori* no existen obstáculos para la aplicación del principio de libre competencia como «herramienta» a efectos de examinar si existe una ventaja en favor de una empresa integrada. Por otra parte, la aplicabilidad de este principio depende de si este está comprendido en el conjunto de normas tributarias ordinarias aplicables a tal empresa de no existir la decisión anticipada en cuestión. El punto de discordancia entre las partes se refiere únicamente al modo en que el Tribunal General respondió a esta última cuestión.

101. Por consiguiente, procede pronunciarse sobre este punto, lo que exige tener en cuenta los criterios que rigen la determinación de esta imposición considerada «normal».

102. Como se desprende de mis consideraciones anteriores, la asimilación sustancial del concepto de imposición considerada «normal», empleado en la apreciación de la existencia de una ventaja económica, al de «marco de referencia», utilizado en el análisis de la selectividad, lleva a considerar que los criterios establecidos por la jurisprudencia para determinar el contenido de este último concepto son perfectamente extrapolables al primero. Estos criterios se refieren a la objetividad, la integridad y el carácter concreto del conjunto de normas que constituyen la imposición considerada «normal».

103. Habida cuenta del objeto de la presente imputación, me parece que el criterio relativo al carácter *concreto* de la imposición considerada «normal» reviste especial importancia.

104. A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que la interpretación del apartado 139 de la sentencia recurrida, en relación con la referencia efectuada al inicio del apartado 141 de esta, pone de manifiesto que el Tribunal General admitió implícitamente la premisa de que la imposición considerada «normal» debe incluir únicamente normas de Derecho nacional.

105. En segundo lugar, de los apartados 141 y 145 se desprende que, según el Tribunal General, el *objetivo* del Código del Impuesto luxemburgués de gravar de la misma manera a las sociedades integradas y a las sociedades autónomas en lo referente al impuesto de sociedades basta para justificar la conclusión de que el principio de libre competencia está comprendido en el ámbito de la imposición considerada «normal». En el apartado 141 de la sentencia recurrida, el Tribunal General se refirió, en efecto, al hecho de que «cuando el Derecho fiscal nacional no establece una distinción entre las empresas integradas y las empresas autónomas [...], *pretende* gravar los beneficios resultantes de la actividad económica de tal empresa integrada como si derivaran de transacciones realizadas a precios de mercado».⁶² En el apartado 145 de la sentencia recurrida, el Tribunal General afirmó que el Código del Impuesto luxemburgués «*pretende* que las empresas integradas y las empresas autónomas en Luxemburgo tributen de la misma manera en lo referente al impuesto de sociedades» y que dicho Código «*tiene por objeto* gravar los beneficios resultantes de la actividad económica de [una] empresa integrada como si derivaran de transacciones realizadas a precios de mercado».⁶³ En cambio, dicho Tribunal no invoca en apoyo de su conclusión disposición específica alguna del Derecho luxemburgués.

⁶² El subrayado es mío.

⁶³ El subrayado es mío.

106. Pues bien, como he expuesto en los puntos anteriores de las presentes conclusiones y tal como se desprende de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia, el carácter concreto de la imposición considerada «normal» implica que esta procede de normas de Derecho *positivo*. Para evitar toda injerencia en las competencias exclusivas de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE solo puede apreciarse a la luz del marco normativo trazado por el legislador nacional en el ejercicio *efectivo* de estas competencias. Únicamente este último puede garantizar que el principio de libre competencia forme parte del conjunto de normas y principios que se aplican a la situación fiscal de una empresa integrada, como FFT, en ausencia de la decisión anticipada en cuestión.

107. En estas circunstancias, comparto la posición de Irlanda según la cual el enfoque adoptado por la Comisión en la Decisión controvertida y validado por el Tribunal General en la sentencia recurrida equivale, en definitiva, a importar al régimen tributario nacional que constituye la imposición considerada «normal» una norma, a saber, el principio de libre competencia, que es ajena a dicho régimen. En efecto, por las razones explicadas en particular en el punto anterior, la referencia al presunto objetivo perseguido por el legislador nacional no puede justificar la pertenencia de este principio al mencionado régimen.

108. A este respecto, ha de señalarse que Irlanda sostiene además que, al pronunciarse de este modo, el Tribunal General sencillamente obvió el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto, mediante el cual el legislador nacional había incorporado el principio de libre competencia al Derecho tributario luxemburgués. En opinión de dicho Estado, la imposición considerada «normal» debería haber sido determinada únicamente por referencia a esta disposición.

109. No creo que el Tribunal General haya obviado la citada disposición. En efecto, del apartado 13 de la sentencia recurrida se desprende que el Tribunal General tuvo efectivamente en cuenta los considerandos de la Decisión controvertida en los que la Comisión indicó que la decisión anticipada en cuestión había sido adoptada sobre la base del artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto (y de la Circular n.º 164/2) y que esta disposición establecía el principio de libre competencia en Derecho tributario luxemburgués. No obstante, consideró que la Comisión había alcanzado acertadamente la conclusión de que el marco de referencia constitutivo de la imposición considerada «normal» debía determinarse de manera más amplia y no por referencia únicamente a ese artículo. Es esta apreciación, insisto, la que adolece de un error de Derecho.

110. No paso por alto que, si la referencia al principio de libre competencia estuviera integrada en el ordenamiento jurídico nacional, serían menos las autoridades fiscales nacionales cuyas decisiones anticipadas podrían ser controladas por la Comisión desde el prisma de las ayudas de Estado y que las Directrices de la OCDE pasarían a ser vinculantes *de facto*, restringiendo así el margen discrecional de que dispone la Comisión al examinar dichas decisiones. Sin embargo, se trata del único razonamiento que el Tribunal General puede considerar, en mi opinión, jurídicamente correcto, puesto que respeta las competencias exclusivas de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa.

111. En cambio, el razonamiento jurídico seguido por la Comisión con carácter principal y aprobado por el Tribunal General en la sentencia recurrida define el marco de referencia constitutivo de la imposición considerada «normal» apoyándose en una versión del principio de libre competencia basada en un elemento no codificado, como el (presunto) objetivo asignado al Derecho tributario luxemburgués. ¿No es precisamente la injerencia indebida en la autonomía fiscal de los Estados miembros la que ha sido siempre escrupulosamente condenada por el

Tribunal de Justicia hasta ahora? Creo que sí.⁶⁴

112. A la vista de todas estas consideraciones, me parece indudable que la quinta imputación formulada por Irlanda debe ser estimada.

113. Mediante su sexta imputación, Irlanda critica el apartado 142 de la sentencia recurrida aduciendo que la sentencia Forum 187 no corrobora la conclusión de que el artículo 107 TFUE, apartado 1, obligue a los Estados miembros a respetar una obligación autónoma de aplicar el principio de libre competencia independientemente de si dicho principio ha sido incorporado al Derecho nacional. Alega, en particular, que, en el asunto que dio lugar a la sentencia Forum 187, el establecimiento de una excepción al principio de libre competencia había sido considerado pertinente en la medida en que este principio había sido incorporado al Derecho nacional en cuestión, a saber, el Derecho belga.

114. Procede entonces examinar si la interpretación de la sentencia Forum 187, tal como se desprende del apartado 142 de la sentencia recurrida, es correcta.

115. En dicho asunto, el Tribunal de Justicia debía examinar una Decisión por la que la Comisión había concluido que el régimen fiscal vigente en Bélgica en favor de los centros de coordinación autorizados era un régimen de ayudas incompatible con el mercado común.⁶⁵ Entre las múltiples ventajas de que gozaban esos centros de coordinación en virtud del referido régimen fiscal figuraba el método de determinación de su renta imponible. Los beneficios imponibles se fijaron en un importe a tanto alzado según el método denominado «cost plus» y correspondían a un porcentaje del importe de los costes y cargos operativos de los que se excluían, en particular, los gastos de personal y las cargas financieras. Al no existir información alguna sobre la actividad ejercida, el porcentaje de beneficios que debía tenerse en cuenta se fijó en el 8 %. Los beneficios así determinados tributaban al tipo normal del impuesto de sociedades.

116. Para comprobar si el referido régimen tributario otorgaba una ventaja a los centros de coordinación, el Tribunal de Justicia había considerado necesario, en el pasaje citado por el Tribunal General en el apartado 142 de la sentencia recurrida, comparar dicho régimen con el del Derecho común, en el marco del cual los ingresos imponibles de toda empresa que desarrollaba sus actividades en un entorno de libre competencia correspondían a la diferencia entre el activo y el pasivo de esa empresa.⁶⁶ Así pues, el Tribunal de Justicia concluyó que la exclusión de los gastos de personal y de las cargas financieras —que contribuyen de manera preponderante a la realización de los ingresos de los centros de coordinación— de los costes que sirven para la determinación de los ingresos imponibles de los referidos centros «no [permitía] llegar a precios de transferencia cercanos a los que [se habrían aplicado] en condiciones de libre competencia».⁶⁷

⁶⁴ Véase, a este respecto, Mason R., «Identifying Illegal Subsidies», *American University Law Review*, volumen 69, n.º 2, artículo 3, pp. 530 y 531.

⁶⁵ Decisión 2003/755/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica (DO 2003, L 282, p. 25).

⁶⁶ Sentencia Forum 187, apartado 95.

⁶⁷ Sentencia Forum 187, apartado 96.

117. Según la Comisión, no cabe duda de que el Tribunal de Justicia aplicó, por tanto, el principio de libre competencia. Aunque este principio no se mencione en los apartados 95 y 96 de la sentencia *Forum 187*, la Comisión estima que el empleo de los términos «que desarrolle sus actividades en un entorno de libre competencia», en el apartado 95, y «precios de transferencia», en el apartado 96, no admite otra interpretación.

118. En cuanto al fundamento jurídico de la aplicación de este principio, la Comisión se adhiere a Irlanda para indicar que el Tribunal de Justicia comparó, en la sentencia *Forum 187*, el tratamiento fiscal de los centros de coordinación con las normas ordinarias del Derecho belga. Añade, sin embargo, que la razón que condujo al Tribunal de Justicia a aplicar el tratamiento fiscal aplicado a las sociedades autónomas como criterio de referencia para apreciar la existencia de una ventaja en favor de dichos centros fue la misma que la que esgrimió el Tribunal General en los apartados 141 y 145 de la sentencia recurrida, a saber, que la finalidad última del régimen tributario nacional controvertido consistía en garantizar que la base imponible de las sociedades integradas fuera evaluada del mismo modo que la de las sociedades autónomas.

119. Paralelamente, la sentencia *Forum 187* confirma además, según la Comisión, que la aplicación del principio de libre competencia no está supeditada a su incorporación al Derecho nacional. En efecto, la Comisión observa que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia no examinó la existencia de una ventaja en favor de los centros de coordinación por referencia a un principio de libre competencia codificado en el Derecho tributario belga.

120. Esta interpretación de la sentencia *Forum 187* no me parece convincente.

121. La citada sentencia no indica en ningún momento que los Estados miembros estén obligados a aplicar el principio de libre competencia cuando este último no esté codificado en el Derecho nacional. En mi opinión, esto no es sorprendente en la medida en que no es la cuestión jurídica que debía dilucidar el Tribunal de Justicia.

122. La estructura del razonamiento del Tribunal de Justicia en dicha sentencia lo deja claro. En primer término, el Tribunal de Justicia recuerda, en los apartados 91 a 93, las principales características del método de determinación del beneficio imponible, tal como se desprende del régimen fiscal establecido por el *arrêté royal* n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création des centres de coordination (Real Decreto n.º 187, de 30 de diciembre de 1982, relativo a la Creación de Centros de Coordinación).⁶⁸ En segundo término, indica, en el apartado 94, que este método «se basa en el denominado “cost plus” propuesto por la [OCDE] para la tributación de los servicios efectuados por una filial o un establecimiento estable por cuenta de las sociedades pertenecientes al mismo grupo establecidas en otros Estados», antes de señalar, en esencia, en los apartados 95 y 96, que era necesario comparar el importe de los ingresos imponibles resultante de la aplicación de ese mismo régimen fiscal con el resultante de la aplicación del régimen de Derecho común.

123. De ello se deduce que el legislador belga había incorporado al Derecho nacional un método análogo al denominado «cost plus», que es uno de los métodos de cálculo de los precios de transferencia recomendados por la OCDE para determinar indirectamente el precio de libre competencia de una transacción intragrupo. Pues bien, como señala el Abogado General Léger en el punto 257 de las conclusiones que presentó en dicho asunto, la parte demandante no había cuestionado el hecho de que la existencia de una ventaja debía apreciarse a partir del criterio que

⁶⁸ *Moniteur belge* de 13 de enero de 1983.

subyace al método «cost plus» de la OCDE, es decir, aquel según el cual los precios de transferencia deben determinarse de modo que se llegue a precios que se aplicarían en condiciones de libre competencia.⁶⁹ Además, de la Decisión de la Comisión se desprende que, a efectos de la fijación de dichos precios, la Administración belga debía basarse en los informes de la OCDE.⁷⁰

124. Esto deja claro, en mi opinión, que, contrariamente a lo que afirma la Comisión en su escrito de contestación, el hecho de que no se aluda al principio de libre competencia en la sentencia Forum 187 —aun cuando pudiera considerarse que este principio estaba comprendido en el ámbito del artículo 26 del Código belga del Impuesto sobre la Renta de 1992— no significa que la cuestión de si dicho principio está incorporado al Derecho nacional carezca, en dicha sentencia, de pertinencia.

125. En la sentencia examinada, me parece que el Tribunal de Justicia resuelve una cuestión jurídica diferente, en el marco de la cual la integración del principio de libre competencia en el Derecho nacional no es sino la premisa lógica. 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.

126. En resumen, estimo que, contrariamente a lo que consideró el Tribunal General en el apartado 142 de la sentencia recurrida, la sentencia Forum 187 no corrobora la posición según la cual el principio de libre competencia es aplicable cuando el Derecho tributario nacional pretende que las sociedades integradas y las sociedades autónomas tributen de la misma manera, independientemente de la cuestión de si ese principio ha sido incorporado a ese Derecho.

127. Por consiguiente, en mi opinión, debe acogerse la sexta imputación formulada por Irlanda.

128. Mediante su séptima imputación, Irlanda considera que el principio de libre competencia no tiene su origen en los documentos de la OCDE y que el principio del operador privado en una economía de mercado, que supuestamente constituyó la base de su enfoque en esta materia, no constituye un fundamento jurídico adecuado. A este respecto, observa que la Comisión hizo referencia a este principio en las decisiones de incoación de los procedimientos relativos a las decisiones anticipadas adoptadas en favor de Apple, Fiat y Starbucks y que la referida institución confirmó, en la vista celebrada ante el Tribunal General en el presente asunto, que ya no basaba su teoría del principio de libre competencia en el principio del operador privado en una economía de mercado.

129. En lo que respecta a esta imputación, me limito a señalar que parece criticar, de manera genérica, el enfoque general de la Comisión en cuanto al fundamento jurídico del principio de libre competencia, sin abordar las razones de la aprobación de este enfoque en la sentencia recurrida. En estas circunstancias, propongo al Tribunal de Justicia que la declare inadmisibile.

⁶⁹ Conclusiones del Abogado General Léger presentadas en los asuntos acumulados Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:89).

⁷⁰ Decisión 2003/755, considerando 95. A este respecto, la Comisión se remite al n.º 26/48 de los comentarios del code belge des impôts sur les revenus 1992 (Código belga del Impuesto sobre la Renta de 1992).

130. Las imputaciones tercera y cuarta formuladas por Irlanda exigen recordar el pasaje pertinente de la sentencia recurrida. En el apartado 152 de esta, el Tribunal General observó que, en la vista, la Comisión había sostenido que el principio de libre competencia era inherente al sistema ordinario de tributación establecido en el Derecho nacional como corolario del enfoque de la «entidad jurídica separada», según el cual el Derecho nacional se centra en las entidades jurídicas y no en las entidades económicas. En el apartado 153, el Tribunal General abordó las objeciones del Gran Ducado de Luxemburgo y de FFT según las cuales la Comisión había modificado en la vista la posición que había adoptado en la Decisión controvertida sobre el principio de libre competencia. Si bien reconoce que la modificación de la base jurídica del principio de libre competencia indicada en la Decisión controvertida no habría sido jurídicamente legítima, el Tribunal General consideró que, en cualquier caso, ello no desvirtuaba la constatación que había planteado anteriormente, según la cual el principio de libre competencia es una herramienta utilizada en el marco del examen en virtud del artículo 107 TFUE, apartado 1.

131. A este respecto, Irlanda alega, en primer lugar, que la Comisión no podía, sin vulnerar el derecho de defensa, basarse válidamente en la nueva alegación que había formulado en la vista. En efecto, en la Decisión controvertida no se expuso el enfoque de la entidad jurídica separada como fundamento jurídico de dicho principio.

132. En segundo lugar, Irlanda aduce que, aun cuando la Comisión hubiera expuesto en la Decisión controvertida el enfoque de la entidad jurídica separada como fundamento jurídico del principio de libre competencia, habría incurrido en error de Derecho. En efecto, sería erróneo afirmar que este principio es un corolario necesario del enfoque de la entidad separada, por cuanto otros modelos impositivos, como el del reparto según una fórmula predeterminada prevista por la propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, se basan también en dicho enfoque.

133. A este respecto, he de decir de entrada que, en mi opinión, el Tribunal de Justicia no debería dejarse llevar por un debate carente de alcance práctico, puesto que el Tribunal General no basó su resolución en los elementos criticados por las imputaciones formuladas por Irlanda. En efecto, tal debate es puramente teórico o, más concretamente, carece de incidencia en la solución del litigio del que conoce.

134. Ciertamente, procede señalar que, en el apartado 153 de la sentencia recurrida, el Tribunal General no se pronunció sobre la cuestión de si la Comisión, mediante las explicaciones dadas en la vista sobre la relación entre la aplicación del enfoque de la entidad jurídica separada en el régimen tributario nacional y el principio de libre competencia, había modificado la posición adoptada inicialmente en la Decisión controvertida. Por el contrario, el Tribunal General se limitó a declarar, en esencia, que, aun cuando se hubieran considerado fundadas las objeciones formuladas por el Gran Ducado de Luxemburgo y FFT, ello no habría afectado en modo alguno a la conclusión que había alcanzado en cuanto al fundamento jurídico de la aplicación del principio de libre competencia.⁷¹ Por consiguiente, las presentes imputaciones se apoyan en una interpretación errónea de la sentencia recurrida.

⁷¹ Si bien es cierto que, en el apartado 153 de la sentencia recurrida, el Tribunal General no parece referirse a dicho fundamento jurídico cuando se limita a resumir su conclusión en el sentido de que «el principio de plena competencia se aplica en el marco del examen en virtud del artículo 107 TFUE, apartado 1», también es cierto que esta referencia se deduce del conjunto del razonamiento del Tribunal General, según el cual la legitimidad de la utilización del principio de libre competencia como herramienta en el marco de dicho examen depende de si el *Derecho nacional* tiene por objeto la imposición del beneficio derivado de la actividad económica de una sociedad integrada como si resultara de transacciones realizadas a precios de mercado.

135. Así pues, en mi opinión, procede desestimar por inoperantes las imputaciones tercera y cuarta formuladas por Irlanda.

iv) Sobre el alcance del principio de libre competencia y el principio de seguridad jurídica

136. Mediante su octava imputación, Irlanda estima que el contenido del principio de libre competencia utilizado por la Comisión en la Decisión controvertida y refrendado por el Tribunal General en la sentencia recurrida es sumamente difícil de comprender. A este respecto, observa que, mientras que la única definición precisa del principio de libre competencia figura en los documentos elaborados en la OCDE, el considerando 229 de la Decisión controvertida y el apartado 147 de la sentencia recurrida indican que el principio de libre competencia tal como lo define la OCDE es distinto del de la Comisión. Además, del apartado 149 de la sentencia recurrida se desprende que la Comisión no está obligada a tener en cuenta el modo en que el Derecho nacional define el principio de libre competencia, lo que, según Irlanda, llevó a dicha institución a pasar por alto, en el presente asunto, que el Gran Ducado de Luxemburgo había incorporado efectivamente dicho principio a su Derecho interno. Por último, según dicho Estado miembro, no existen manuales ni directrices que definan el contenido del principio de libre competencia según lo describe la Comisión en la Decisión controvertida. La falta de caracterización del contenido de este principio es problemática desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, en la medida en que resulta imposible para un contribuyente o para la Administración tributaria nacional conocer las normas efectivamente aplicables.

137. La Comisión replica en particular, en su escrito de contestación, que el contenido de este principio es harto evidente. En efecto, establece que las transacciones entre operadores económicos vinculados deben evaluarse a efectos fiscales como si hubieran sido negociadas en condiciones de libre competencia entre operadores económicos no vinculados.

138. Es oportuno recordar que el principio de seguridad jurídica, que es un principio general del Derecho de la Unión y, por lo tanto, se aplica a los actos de las instituciones, órganos y organismos de la Unión, exige, según reiterada jurisprudencia, que las normas de Derecho sean claras y precisas y que tengan un carácter previsible.⁷² Más concretamente, dicho principio implica apreciar si un acto jurídico de la Unión permite a los interesados conocer con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone y que estos puedan conocer, sin ambigüedad, sus derechos y obligaciones, y adoptar las medidas oportunas en consecuencia.⁷³ Este imperativo se impone con especial rigor cuando se trata de un acto que puede implicar consecuencias económicas.⁷⁴

139. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el principio de seguridad jurídica está intrínsecamente vinculado a la producción normativa de la Unión y de las autoridades nacionales cuando aplican el Derecho de la Unión y que autoriza un control jurisdiccional de las imperfecciones que pueden inducir a una aplicación incierta del acto normativo cuestionado.⁷⁵

⁷² Sentencia de 11 de septiembre de 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700), apartado 50 y jurisprudencia citada.

⁷³ Sentencia de 29 de marzo de 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Comisión (C-352/09 P, EU:C:2011:191), apartado 81.

⁷⁴ Sentencia de 23 de septiembre de 2020, España y otros/Comisión (T-515/13 RENV y T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), apartado 194.

⁷⁵ Véase Puissochet J.-P. y Legal H.: «*Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*», *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, n.º 11, 2001.

140. Como se desprende de la jurisprudencia relativa a las ayudas de Estado, el principio de seguridad jurídica tiene un alcance más limitado en el contexto de las decisiones administrativas. En este ámbito, el Tribunal de Justicia únicamente puede declarar la violación de dicho principio cuando ha examinado un comportamiento adoptado por la Comisión antes o durante el *procedimiento* conducente a una decisión de recuperación de la ayuda estatal.⁷⁶

141. En el presente asunto, se invoca el principio de seguridad jurídica contra la utilización del principio de libre competencia, para examinar el requisito de la ventaja, *debido a la supuesta dificultad que plantea la comprensión del contenido de dicho principio*. El objeto de esta objeción es, en otras palabras, la procedencia de una apreciación de la Comisión sobre la *calificación de una medida estatal como ayuda de Estado*. Pues bien, en mi opinión, la procedencia de tal apreciación no puede cuestionarse desde el prisma de la conformidad con el principio de seguridad jurídica. La posición contraria equivaldría a prohibir a la Comisión la posibilidad de plantearse nuevos enfoques en la aplicación de las normas jurídicas y, de este modo, la condenaría a mantener su postura con carácter permanente. En particular, tal interpretación implicaría para la Comisión la imposibilidad de emplear un criterio de referencia inédito al efecto de orientar su apreciación de la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

142. De ser así, el principio del inversor privado en una economía de mercado no habría podido incluirse en el examen del requisito de la ventaja, dado que, cuando empezó a aplicarse en la práctica decisoria a principios de la década de 1980, estaba lejos de estar plenamente desarrollado. En efecto, cuando el Tribunal de Justicia lo validó en 1986, el principio del inversor privado en una economía de mercado obligaba simplemente a apreciar «si, en circunstancias similares, un socio privado habría procedido a una aportación de capital semejante, basándose en las posibilidades previsibles de rentabilidad y haciendo abstracción de cualquier consideración de tipo social o de política regional o sectorial».⁷⁷ Las modalidades de su aplicación solo se han ido definiendo a lo largo de los años mediante la práctica decisoria, la actividad cuasilegislativa de la Comisión y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.⁷⁸

143. Del mismo modo, el contenido del principio de libre competencia ha sido definido en esencia por la Comisión en el sentido de que las transacciones realizadas entre empresas integradas deben evaluarse a efectos fiscales como si se hubieran negociado por sociedades autónomas. En el presente asunto se aplicó de conformidad con las Directrices de la OCDE. Gracias a la acción conjunta de las fuerzas reguladoras y jurisdiccionales mencionadas al final del punto anterior se precisaron ulteriormente las normas para su aplicación.

144. Así pues, considero que no cabe invocar el principio de seguridad jurídica para criticar al Tribunal General por haber aceptado una caracterización insuficientemente precisa por parte de la Comisión del contenido de un criterio de referencia, como el principio de libre competencia, en una decisión adoptada por dicha institución.

145. De ello se deduce que, en mi opinión, la octava imputación formulada por Irlanda debe ser desestimada por infundada.

⁷⁶ Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de diciembre de 2011, France Télécom/Comisión (C-81/10 P, EU:C:2011:811), apartados 99 a 108.

⁷⁷ Sentencia de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión (234/84, EU:C:1986:302), apartado 14.

⁷⁸ Véase, en particular, la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, sección 4.2.

3) Conclusión sobre el primer motivo

146. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, y en particular de mis sugerencias en relación con las imputaciones quinta y sexta formuladas por Irlanda, propongo al Tribunal de Justicia que estime el primer motivo en la medida en que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al aprobar el marco de referencia establecido por la Comisión a efectos de examinar la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, en el presente asunto. En efecto, considero que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual un error al determinar el marco de referencia vicia todo el análisis del requisito de la selectividad⁷⁹ puede aplicarse por analogía al examen de la ventaja.

c) Sobre el tercer motivo

1) Alegaciones de las partes

147. Mediante su tercer motivo, Irlanda sostiene que el Tribunal General incumplió su obligación de motivación. En primer lugar, el Tribunal General no se pronunció sobre el fundamento jurídico exacto del principio de libre competencia, que se describe simplemente como una «herramienta» o un «criterio de referencia». En segundo lugar, Irlanda alega que el razonamiento desarrollado en la sentencia recurrida es contradictorio en la medida en que el Tribunal General indica que el principio de libre competencia, tal como fue caracterizado en la Decisión controvertida, es «un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad» (apartado 150 de la sentencia recurrida), y no «un principio general de igualdad de trato ante el impuesto» (apartado 161 de la sentencia recurrida), sin explicar tal distinción.

148. La Comisión considera que este motivo se basa en una interpretación errónea de la sentencia recurrida y debe, por tanto, ser desestimado.

2) Apreciación

149. Con carácter preliminar, procede recordar la reiterada jurisprudencia según la cual la motivación de una sentencia del Tribunal General debe exponer clara e inequívocamente el razonamiento en que se basa dicho órgano jurisdiccional, permitiendo así que los interesados conozcan la justificación de la medida adoptada y que el Tribunal de Justicia ejerza su control.⁸⁰

150. Por lo que respecta a la imputación basada en la falta de motivación en cuanto al fundamento jurídico del principio de libre competencia, ha de observarse, para empezar, que, tras señalar en términos generales que las alegaciones mediante las cuales el Gran Ducado de Luxemburgo y FFT critican dicho fundamento jurídico se examinan en los apartados 126 a 187 de la sentencia recurrida, Irlanda no parece referirse a los apartados pertinentes de dicha sentencia. De haberlo hecho, dicho Estado miembro no habría podido, en mi opinión, reprochar al Tribunal General no haber identificado el fundamento jurídico en cuestión.

⁷⁹ Sentencia de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 107.

⁸⁰ Véase la sentencia de 29 de abril de 2021, Achemos Grupė y Achema/Comisión (C-847/19 P, no publicada, EU:C:2021:343), apartado 60 y jurisprudencia citada.

151. Efectivamente, y como ya he expuesto en las presentes conclusiones, el Tribunal General se pronunció a este respecto en el apartado 141 de la sentencia recurrida. Antes de exponer su contenido afirmando que, cuando se otorga una medida fiscal a una empresa integrada, la Comisión puede comparar la carga fiscal de dicha empresa integrada resultante de la aplicación de la referida medida fiscal con la carga fiscal derivada de la aplicación de las normas tributarias «ordinarias» del Derecho nacional de una sociedad autónoma que se encuentre en una situación comparable, el Tribunal General se cercioró de precisar que el principio de libre competencia *se desprende del Derecho nacional* y, en particular, que «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, pretende 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 así el fundamento jurídico del principio de libre competencia, 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 luxemburgués tenía por objeto que las empresas integradas y las empresas autónomas tributaran de la misma manera en lo referente al impuesto de sociedades.

152. Si bien este fundamento jurídico no resiste a la prueba de conformidad con la jurisprudencia pertinente, como se desprende del examen de la quinta imputación del primer motivo de casación, no puede negarse que fue identificado por el Tribunal General, lo que, incuestionablemente, priva de todo fundamento a la imputación basada en una supuesta falta de motivación de la sentencia recurrida sobre este particular.

153. La consideración recién expuesta explica por qué, como observa acertadamente Irlanda, los apartados 151 a 154 de la sentencia recurrida no indican cuál es el fundamento del principio de libre competencia. En efecto, en los apartados 149 a 154 de dicha sentencia, el Tribunal General trató precisamente de demostrar que las alegaciones formuladas por el Gran Ducado de Luxemburgo y FFT no podían desvirtuar la conclusión que *ya* había alcanzado, a saber, que el principio de libre competencia tenía su origen en el Derecho nacional.

154. En cuanto a la imputación basada en el carácter contradictorio de la motivación, considero que procede de una comprensión equivocada de los apartados 150 y 161 de la sentencia recurrida. Ciertamente, Irlanda parte de la premisa de que el Tribunal General sugirió que existía una diferencia entre la calificación de «principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad», comprendido en el principio de libre competencia según el apartado 150, y la de «principio general de igualdad de trato ante el impuesto», que no está comprendido en dicho principio según el apartado 161. Esta premisa es, en mi opinión, errónea.

155. En el apartado 150 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró que la Comisión había indicado, en el considerando 228 de la Decisión controvertida, que el principio de libre competencia era «un principio general de igualdad de trato en materia de fiscalidad *que se desprendía de la aplicación del artículo 107 TFUE*». ⁸¹ En el apartado 161 de esta misma sentencia, el Tribunal General respondió a una imputación formulada por Irlanda y FFT basándose en que dicha formulación no podía ser interpretada en el sentido de que afirma la existencia de un «principio general de igualdad de trato ante el impuesto *inherente al artículo 107 TFUE, apartado 1*». ⁸² Así, el Tribunal General se limitó a descartar una de las posibles interpretaciones del considerando 228 de la Decisión controvertida, reproducido en el apartado 150 de la sentencia recurrida, a saber, aquella según la cual el fundamento jurídico del

⁸¹ El subrayado es mío.

⁸² El subrayado es mío.

principio de libre competencia reside en el artículo 107 TFUE, apartado 1. Por consiguiente, no veo contradicción alguna entre los apartados 150 y 161 de la sentencia recurrida. En consecuencia, considero que esta imputación debe ser desestimada.

156. A la vista de estas consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que desestime el tercer motivo por infundado.

d) Sobre el cuarto motivo

1) Alegaciones de las partes

157. Mediante su cuarto motivo, Irlanda sostiene que el Tribunal General rechazó indebidamente la alegación, examinada en los apartados 180 a 184 de la sentencia recurrida, basada en que la Comisión, al imponer su principio de libre competencia, violó el principio de seguridad jurídica. Al alegar, en el apartado 183 de la sentencia recurrida, que era «previsible» que la Comisión pudiera comprobar si el método de determinación de los precios de transferencia se desviaba de un precio que se hubiera fijado en condiciones de mercado, con el fin de examinar si [la] decisión anticipada confería una ventaja, el Tribunal General pasó por alto que el principio deducido por la Comisión es una norma nueva cuyo contenido no podía conocer de antemano la Administración tributaria luxemburguesa. Aun cuando la Administración tributaria luxemburguesa podía esperar que la Comisión entrara a comprobar si una sociedad integrada era tratada a efectos fiscales de la misma manera que una sociedad autónoma, no podía prever que la Comisión aplicaría su propia versión del principio de libre competencia ni conocer el contenido de este último.

158. La Comisión rechaza la argumentación de Irlanda en su totalidad.

2) Apreciación

159. Para empezar, procede definir cuidadosamente los contornos del presente motivo. A mi parecer, Irlanda cuestiona la negativa del Tribunal General a reconocer que el examen de la existencia de una ventaja efectuado a la luz de un marco jurídico totalmente innovador y, por ello, imprevisible para la Administración tributaria nacional constituía una violación del principio de seguridad jurídica. En efecto, el fundamento y el contenido del principio de libre competencia no fueron definidos por la Comisión antes de adoptar la Decisión controvertida, en particular mediante la publicación de instrumentos de «derecho indicativo», tales como un manual o líneas directrices.

160. Sin duda, no se puede negar que el enfoque adoptado por la Comisión en la Decisión controvertida es, en cierta medida, novedoso. En efecto, procede recordar que, del principio de libre competencia, según lo concibe la Comisión en la Decisión controvertida y lo valida el Tribunal General en la sentencia recurrida, no existe rastro alguno de dicho principio en la práctica decisoria anterior de la Comisión en materia de ayudas fiscales. A este respecto, ya se ha realizado en las presentes conclusiones una labor exegética para demostrar que la sentencia recurrida confirmó indebidamente la corrección de la interpretación que resulta de la Decisión controvertida, según la cual la sentencia *Forum 187* ratificó la utilización de tal principio de libre competencia para examinar la existencia de la ventaja.

161. Sin embargo, no creo que esto pueda conducir a la conclusión de que se violó el principio de seguridad jurídica.

162. A este respecto, he de remitirme de nuevo a la sentencia Forum 187, al pasaje en el que el Tribunal de Justicia adoptó la interpretación realizada por el Abogado General Léger según la cual, si bien la Comisión está obligada a respetar el principio de seguridad jurídica cuando desempeña su labor de control de las ayudas estatales, dicha exigencia es indisociable de la correspondiente al *principio de legalidad* y, por tanto, a lo dispuesto en los artículos 107 TFUE y 108 TFUE.⁸³ En este sentido, el Tribunal de Justicia consideró, en esencia, que no podía apreciarse violación alguna de la seguridad jurídica cuando la Comisión modificaba su apreciación en la calificación de ayuda estatal de una medida fiscal nacional. Pues bien, no me cabe duda de que la constatación relativa a la relación entre los principios de seguridad jurídica y de legalidad es extrapolable a una apreciación de la Comisión innovadora respecto de su práctica decisoria anterior. De ello se desprende que el principio de seguridad jurídica no se opone a que la Comisión realice, como en el caso de autos, una apreciación innovadora sobre la cuestión de si una medida estatal constituye una ayuda de Estado cuando considera que tal es la conclusión a la que debe conducir una aplicación correcta de los artículos 107 TFUE, apartado 1, y 108 TFUE. Por otro lado, en el punto 142 de las presentes conclusiones se ha explicado que el fundamento de una apreciación de la Comisión relativa a la calificación de ayuda de Estado de una medida estatal no puede ser cuestionado en virtud del principio de seguridad jurídica.

163. Del mismo modo, el principio de seguridad jurídica no exige en modo alguno que la nueva interpretación que la Comisión desee introducir en el análisis efectuado con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, se haga constar previamente en manuales o en directrices. Si bien estos actos contribuyen a garantizar la transparencia, la previsibilidad y la seguridad jurídica de la actuación de la Comisión, como ha recordado el Tribunal de Justicia en múltiples ocasiones,⁸⁴ no son en absoluto necesarios para justificar la legalidad de tal iniciativa.

164. En estas circunstancias, considero que la afirmación que figura en el apartado 183 de la sentencia recurrida no se presta a ninguna objeción jurídica.

165. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que desestime el cuarto motivo por infundado.

e) Sobre el quinto motivo

1) Alegaciones de las partes

166. Mediante su quinto motivo, dirigido contra los apartados 100 a 117 de la sentencia recurrida, Irlanda reprocha al Tribunal General haber rechazado su alegación de que la Decisión controvertida equivale a llevar a cabo, en contra de lo dispuesto en los artículos 3 TUE, 4 TUE y 5 TUE y 114 TFUE, una armonización encubierta contraria al principio de reparto de competencias. En su opinión, la Comisión invocó en la Decisión controvertida normas que no forman parte del régimen tributario nacional obviando las disposiciones aplicables de este. Irlanda señala que, si la Comisión viera estimadas sus pretensiones en el presente asunto, el principio de libre competencia según lo concibe dicha institución se impondría a todos los Estados miembros, independientemente de lo establecido en su propia legislación tributaria.

⁸³ Véanse la sentencia Forum 187, apartados 73 a 76, y las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en los asuntos acumulados Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:89), punto 219.

⁸⁴ Véase la sentencia de 14 de noviembre de 2018, Comisión/Grecia (C-93/17, EU:C:2018:903), apartado 119 y jurisprudencia citada.

167. La Comisión replica que examinó la decisión anticipada en cuestión a la luz del régimen general del impuesto de sociedades en Luxemburgo y que, en caso de que se confirme la sentencia del Tribunal General en lo que respecta a la apreciación relativa a la existencia de una ventaja selectiva, ello significaría simplemente que los Estados miembros que graven a las sucursales o filiales de las sociedades multinacionales en virtud de sus normas ordinarias como si se tratara de entidades separadas no podrían sustraerse al control de las decisiones fiscales anticipadas por ellos adoptadas invocando las normas sobre ayudas estatales, por el mero hecho de que su legislación tributaria no codifique explícitamente los criterios objetivos de atribución de beneficios a esas sucursales o filiales.

2) *Apreciación*

168. Con carácter preliminar, es oportuno observar que Irlanda no impugna todo el razonamiento desarrollado por el Tribunal General en los apartados 100 a 117 de la sentencia recurrida. En efecto, dicho Estado miembro precisa que está de acuerdo con la primera parte de ese razonamiento, en la cual el Tribunal General señaló que las normas en materia de ayudas estatales son aplicables a las medidas fiscales nacionales. Sus imputaciones se refieren únicamente a la apreciación que se desprende del apartado 113 de la sentencia recurrida.

169. Aduce que, tras recordar, en el apartado 112 de dicha sentencia, que la Comisión no dispone de competencias que le permitan definir de forma autónoma la imposición considerada «normal» de una empresa integrada ignorando las normas tributarias nacionales, el Tribunal General declaró erróneamente, en el apartado 113 de esta misma sentencia, que, en la Decisión controvertida, la Comisión solamente había comprobado si la decisión anticipada en cuestión confería a su beneficiario una ventaja en comparación con la imposición considerada «normal», *tal como se define en el Derecho tributario nacional*. Además, según Irlanda, el carácter erróneo de esta afirmación queda corroborado por el hecho de que el Tribunal General admitió, en el apartado 149 de la sentencia recurrida, que la Comisión no había examinado si la decisión anticipada en cuestión respetaba el Derecho tributario luxemburgués.

170. En otras palabras, el presente motivo se limita a impugnar la utilización por la Comisión del principio de libre competencia para determinar la imposición considerada «normal» al margen de toda referencia a la existencia de dicho principio en el Derecho nacional. En consecuencia, la respuesta que debe darse a este motivo coincide con la dada a la cuestión de si deben o no confirmarse las apreciaciones realizadas por el Tribunal General respecto al marco de referencia adecuado para determinar la posible existencia de una ventaja fiscal.

171. He de señalar a este respecto que, ciertamente, no es sorprendente que, tratándose de un ámbito jurídico caracterizado por la coexistencia entre las normas del Tratado en materia de ayudas de Estado y las normas tributarias nacionales —en el que la prevención del riesgo de que las segundas queden subsumidas en las primeras implica apreciar si existe una ventaja a la luz de un marco de referencia nacional—, la infracción del reparto de competencias entre la Unión y sus Estados miembros dependa de si ese marco de referencia ha sido correctamente delimitado.

172. Habida cuenta de la propuesta formulada en las presentes conclusiones de declarar fundado el primer motivo de casación en la medida en que el principio de libre competencia empleado en la Decisión controvertida no es una norma expresamente codificada en el Derecho nacional, considero, al igual que la parte recurrente, que la sentencia recurrida infringe, en su apartado 113, las disposiciones del Tratado que regulan el reparto de competencias entre la

Unión y sus Estados miembros (artículos 3 TFUE, apartado 6, 4 TFUE, apartado 1, y 5 TFUE, apartados 1 y 2) y que establecen una prohibición de armonización en materia fiscal (artículo 114 TFUE, apartado 2).

173. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que acoja también el quinto motivo.

B. Sobre el segundo motivo

174. Mediante el presente motivo, Irlanda alega, en esencia, que el Tribunal General concluyó erróneamente que la Comisión podía invocar en el presente asunto la presunción de selectividad, según la cual se presume que una medida es selectiva cuando confiere una ventaja y se trata de una medida individual, en la medida en que una resolución fiscal constituye una ayuda individual.

175. La Comisión sostiene que este motivo debe ser desestimado por inoperante. Aduce que, en efecto, la Decisión controvertida también demostró la selectividad de la decisión anticipada en cuestión mediante el análisis en tres fases aplicable a los regímenes de ayudas y el Tribunal General aprobó este análisis en los apartados 360 a 366 de la sentencia recurrida. Dado que Irlanda no impugnó estos extremos en su recurso de casación, la conclusión relativa a la selectividad de la decisión anticipada en cuestión seguiría siendo válida aun cuando el presente motivo sea estimado.

176. En cuanto a la procedencia, la Comisión replica que una decisión anticipada individual no puede considerarse concedida en el marco de un régimen general de ayudas. En efecto, según la Comisión, al avalar un acuerdo sobre precios de transferencia en una decisión anticipada, una administración tributaria tiene la posibilidad de influir en la concesión o no de una ayuda en un caso concreto, puesto que puede aprobar bien un acuerdo que resulte en una situación de libre competencia, o bien un método que se aparte de tal resultado. Además, los elementos constitutivos de la ventaja se desprenden en el presente asunto únicamente de la decisión anticipada en cuestión, y no de disposiciones de Derecho luxemburgués sobre cuya base se adoptó la decisión anticipada.

1. Sobre la operatividad

177. Ha de señalarse que, en la Decisión controvertida, la apreciación de la selectividad no solo se basa en una presunción, sino también en el análisis en tres fases ya descrito en las presentes conclusiones. Este análisis, realizado con carácter subsidiario, fue aprobado por el Tribunal General en los apartados 360 a 366 de la sentencia recurrida.

178. A este respecto, me parece necesario recordar, como hace el Tribunal General en el apartado 361 de la sentencia recurrida, por una parte, que las dos primeras fases de dicho análisis, a saber, las relativas, respectivamente, a la determinación del marco de referencia y a la comprobación de la existencia de una excepción a este último, se llevaron a cabo *de forma simultánea* al examen de la ventaja económica, y, por otra parte, que la apreciación de si la decisión anticipada establece una excepción al marco de referencia, ya sea este considerado en el sentido más amplio o en el más estricto, *coincidió* con la comprobación de la ventaja conferida a la empresa beneficiaria.

179. Habida cuenta de lo anterior, me limito a señalar que este análisis subsidiario no podría conservar su validez en caso de que el Tribunal de Justicia decidiera, en la sentencia que dicte, censurar las conclusiones del Tribunal General relativas al fundamento jurídico del principio de libre competencia, lo que a su vez tendría por efecto invalidar todas las consideraciones realizadas por dicho órgano jurisdiccional en el marco de su razonamiento sobre la ventaja selectiva, tanto con carácter principal como con carácter subsidiario.

180. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que declare que el presente motivo no es inoperante.

2. Sobre la procedencia

181. Por lo que respecta a la presunción de selectividad, es preciso recordar que esta fue invocada por primera vez en la sentencia Comisión/MOL, en la que el Tribunal de Justicia indicó que «la exigencia de selectividad diverge según que la medida en cuestión se prevea como un régimen general de ayuda o como una ayuda individual» y añadió, a continuación, que «en este último caso, la identificación de la ventaja económica permite, en principio, presumir su selectividad».⁸⁵ Por consiguiente, se trata de una presunción impugnabile, cuya aplicación está supeditada al cumplimiento de un doble requisito, a saber, la existencia de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y la naturaleza individual de la medida de que se trate.

182. Hasta la fecha, esta naturaleza individual ha sido reconocida en tres ocasiones al efecto de aplicar la presunción de selectividad. En las dos primeras sentencias, dictadas por el Tribunal de Justicia en el asunto Orange/Comisión⁸⁶ y por el Tribunal General en el asunto Grecia/Comisión,⁸⁷ el litigio versaba sobre la calificación de ayuda estatal de *medidas legislativas nacionales* adoptadas respectivamente en favor de France Télécom⁸⁸ y de la sociedad privada concesionaria de la explotación de una parte del puerto de El Pireo.⁸⁹ En la tercera sentencia del Tribunal de Justicia, relativa al asunto Mytilinaios Anonymos Etairia — Omilos Epicheiriseon, el litigio se refería a la calificación de ayuda estatal de la medida resultante de un *auto sobre medidas provisionales* que declaraba inválida la resolución por parte de la compañía pública de electricidad griega del contrato previamente celebrado con una sociedad privada y por el que se concedía a esta última una tarifa eléctrica preferente.⁹⁰

183. Así pues, por cuanto conozco, no existe ningún precedente en el que los órganos jurisdiccionales de la Unión hayan tenido que examinar, desde este punto de vista, una decisión administrativa. Este examen implica una apreciación más compleja, puesto que tal decisión

⁸⁵ Sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), apartado 60.

⁸⁶ Sentencia de 26 de octubre de 2016, Orange/Comisión (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

⁸⁷ Sentencia de 13 de diciembre de 2017, Grecia/Comisión (T-314/15, no publicada, EU:T:2017:903).

⁸⁸ Más concretamente, la Ley francesa reducía la compensación que France Télécom estaba obligada a pagar al Tesoro Público por la liquidación y el pago de las pensiones de sus funcionarios. En la sentencia, el Tribunal de Justicia confirmó la apreciación del Tribunal General según la cual la comparación del beneficiario con otros operadores que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable respecto del objetivo perseguido por tal medida no resultaba pertinente cuando se trataba «de una medida *ad hoc*, que solo [afectaba] a una empresa y que [pretendía] modificar determinadas presiones competitivas que le [eran] específicas». Véase la sentencia de 26 de octubre de 2016, Orange/Comisión (C-211/15 P, EU:C:2016:798), apartados 53 y 54.

⁸⁹ Más concretamente, la Ley griega por la que se ratificaba el convenio de concesión celebrado entre el gestor público del puerto de El Pireo y Piraeus Container Terminal SA establecía una serie de disposiciones fiscales en favor de esta última. En la sentencia, el Tribunal General reprodujo de forma literal la formulación utilizada anteriormente por el Tribunal de Justicia. Véase la sentencia de 13 de diciembre de 2017, Grecia/Comisión (T-314/15, no publicada, EU:T:2017:903), apartado 81.

⁹⁰ Sentencia de 11 de diciembre de 2019, Mytilinaios Anonymos Etairia — Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065), apartado 69, en la que el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que la presunción de selectividad se aplicaba en la medida en que los efectos del referido auto «se [habían limitado] a las partes del litigio en cuestión».

puede constituir tanto una medida individual como una medida concedida sobre la base de un régimen de ayudas. Esta es precisamente la cuestión jurídica que constituye el núcleo del debate en torno al presente motivo. En efecto, Irlanda critica la conclusión alcanzada por el Tribunal General en la sentencia recurrida alegando que, contrariamente a lo que este declaró, la decisión anticipada en cuestión debe considerarse una ayuda ejecutada con arreglo a un régimen de ayudas, refiriéndose presumiblemente en este sentido al régimen establecido por el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto y la Circular n.º 164/2.

184. El Tribunal General concluyó que la decisión anticipada en cuestión tenía carácter individual al término de un análisis basado, en los apartados 342 y 343 de la sentencia recurrida, en las definiciones de «ayuda individual» y de «régimen de ayudas» que figuran respectivamente en el artículo 1, letras e) y d), del Reglamento 2015/1589.⁹¹

185. La primera de estas disposiciones define esencialmente la ayuda individual como una ayuda que no se concede en virtud de un régimen de ayudas, mientras que la segunda supedita la calificación como régimen de ayudas a la concurrencia de tres requisitos acumulativos. En primer lugar, las ayudas pueden concederse individualmente a las empresas basándose en un dispositivo. En segundo lugar, no se requiere medida de aplicación adicional alguna para la concesión de dichas ayudas. En tercer lugar, las empresas a las que pueden concederse las ayudas individuales deben definirse «de forma genérica y abstracta».⁹² Procede añadir que, como indicó el Tribunal General en los apartados 346 y 347 de la sentencia recurrida y el Tribunal de Justicia ha confirmado recientemente, el cumplimiento de los requisitos recién enumerados implica, en particular, que los elementos esenciales de un régimen de ayudas se desprendan de las disposiciones identificadas como fundamento jurídico de dicho régimen y que la autoridad tributaria nacional no disponga en el momento de adoptar la medida de una facultad de apreciación que le permita influir en el importe de la ayuda, sus características o las condiciones para su concesión.⁹³

186. Sin embargo, en el caso de autos las objeciones de Irlanda no se refieren a la falta de concurrencia de estos requisitos. En efecto, Irlanda no ha aportado elemento alguno que permita cuestionar, en particular, las constataciones realizadas por el Tribunal General sobre la fuente jurídica de los elementos constitutivos de la ayuda estatal supuestamente concedida mediante la decisión anticipada en cuestión y el alcance del margen de apreciación de que disponía la Administración tributaria luxemburguesa al adoptar las decisiones anticipadas.⁹⁴

187. Irlanda afirma, en esencia, que una configuración en la que todas las resoluciones fiscales se limitan a aplicar una disposición legislativa que es, por lo demás, la base de otras muchas resoluciones implica que existe un régimen de ayudas y una serie de medidas individuales concedidas sobre la base de dicho régimen. En este sentido, en mi opinión, alude a un concepto de «régimen de ayudas» de alcance *más amplio* que el previsto en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. Ciertamente, en el resto de su razonamiento, Irlanda reprocha al Tribunal General haber extraído este concepto de un acto de Derecho derivado, pese a que la selectividad, como componente del concepto de ayuda estatal, se deriva directamente del Tratado y no debe depender de las definiciones que figuran en la legislación.

⁹¹ Reglamento del Consejo de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2015, L 248, p. 9).

⁹² Sentencia de 16 de septiembre de 2021, Comisión/Bélgica y Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741), apartado 60.

⁹³ Sentencia de 16 de septiembre de 2021, Comisión/Bélgica y Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741), apartado 105.

⁹⁴ Apartados 351 y 352 de la sentencia recurrida.

188. En efecto, según Irlanda, el concepto de selectividad tal como lo caracteriza la jurisprudencia demuestra que, en una configuración como la que se está examinando, es necesario llevar a cabo un examen comparativo basado en la toma en consideración de las situaciones de otras empresas que puedan haberse beneficiado del mismo trato que la sociedad destinataria de la decisión anticipada.

189. En apoyo de su alegación, Irlanda cita la sentencia Comisión/Hansestadt Lübeck.⁹⁵ Pues bien, me parece evidente que dicha sentencia no puede corroborar en modo alguno esta alegación, en la medida en que, en el asunto que dio lugar a su pronunciamiento, la medida estatal erróneamente calificada de selectiva por la Comisión, a saber, un reglamento adoptado por el gestor del aeropuerto de Lübeck (Alemania) y relativo a las tasas adeudadas por todas las compañías aéreas que utilizaban este aeropuerto, era un régimen de ayudas, lo que impone ineludiblemente la realización del examen comparativo descrito en el punto anterior de las presentes conclusiones.

190. A estos mismos efectos, Irlanda se remite también a la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto Comisión/MOL.⁹⁶ Cabe recordar que este asunto versaba sobre una Ley de Minas húngara que establecía que toda empresa minera que desarrollara su actividad con una autorización podía solicitar, una sola vez, a la autoridad minera que prorrogara el plazo fijado para la explotación de los yacimientos en cuestión. En caso de que dicha autoridad estimara la solicitud, el ministro competente y la empresa interesada celebraban un contrato que determinaba el tipo de canon minero aplicado a dichos yacimientos dentro de un límite máximo y un límite mínimo previamente establecidos por la ley.

191. Pues bien, es cierto que, por lo que respecta al carácter selectivo de un convenio de ampliación celebrado entre la referida autoridad y la empresa MOL, el Tribunal de Justicia declaró efectivamente, al igual que el Tribunal General, que la Comisión no había logrado demostrar la existencia de tal carácter porque no había comprobado si MOL había gozado de un trato preferente en relación con cualquier otra empresa que se encontrase potencialmente en una situación comparable. También es cierto que, al celebrar convenios de ampliación como el controvertido, la autoridad nacional aplicaba una disposición de la Ley de Minas y que esta podía constituir la base de otros convenios en situaciones análogas. Sin embargo, no creo que de esta sentencia se pueda deducir, como me parece que hace Irlanda, que estos dos elementos bastan por sí solos para concluir en el presente asunto que existe una ayuda concedida en virtud de un régimen de ayudas y que, por tanto, la presunción de selectividad no es aplicable. En efecto, ha de recordarse que, en el citado asunto, el Tribunal de Justicia debía pronunciarse sobre la cuestión de si el margen de apreciación de que disponía la autoridad nacional para fijar el canon minero al celebrar los convenios de ampliación permitía concluir que el convenio en cuestión era selectivo. Tras haber puesto de manifiesto el carácter singular de la medida examinada («disposiciones facultativas de Derecho nacional que prevén la imposición de cargas adicionales»), el Tribunal de Justicia respondió negativamente, explicando que «el margen de apreciación de que se trata en el presente asunto sirve para ponderar una carga adicional impuesta a los operadores económicos para tener en cuenta los imperativos que se desprenden del principio de igualdad de trato y se distingue, por tanto, *por su naturaleza*, de los casos en que el ejercicio de tal margen está vinculado a la concesión de una ventaja en favor de un operador económico determinado».⁹⁷

⁹⁵ Sentencia de 21 de diciembre de 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

⁹⁶ Sentencia de 4 de junio de 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

⁹⁷ Sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), apartado 65. El subrayado es mío.

192. Al depender, por tanto, la inaplicabilidad de la presunción de selectividad de la medida estatal objeto de examen,⁹⁸ no veo cómo podría considerarse que dicha sentencia proporciona criterios que puedan aplicarse más allá del supuesto que fue examinado por el Tribunal de Justicia. Para alcanzar la misma conclusión en el presente asunto debería acreditarse, en mi opinión, que también estamos en presencia de una «disposición facultativa de Derecho nacional que prevé la imposición de cargas adicionales». A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que, como confirmó el Gran Ducado de Luxemburgo en la vista, el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto no tiene carácter facultativo, por cuanto es aplicable a las sociedades integradas aun cuando estas no soliciten a la Administración tributaria luxemburguesa la adopción de una decisión anticipada. En segundo lugar, me parece evidente que este precepto no impone en modo alguno cargas adicionales a dichas empresas.

193. En conclusión, la jurisprudencia relativa a la selectividad invocada por Irlanda no permite una interpretación que dote al concepto de «régimen de ayudas» de un alcance más amplio que el que le reconoce el Reglamento 2015/1589, como pretende dicho Estado miembro. Así pues, esta jurisprudencia no permite descartar la calificación de la decisión anticipada en cuestión de «ayuda individual», tal como resulta de los apartados 350 a 355 de la sentencia recurrida. Así pues, considero que el Tribunal General no se equivocó al declarar que la Comisión estableció acertadamente el carácter selectivo de la decisión anticipada en cuestión aplicando la presunción de selectividad.

194. A la vista de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que desestime por infundado el segundo motivo formulado por Irlanda.

195. En aras de la exhaustividad, considero necesario añadir una precisión. Al argumentar ante el Tribunal General que la decisión anticipada en cuestión debía considerarse una ayuda concedida en virtud de un régimen de ayudas, las partes demandantes en primera instancia no alegaron que este último se basara en el artículo 164, apartado 3, del Código del Impuesto y en la Circular n.º 164/2, en combinación con una práctica constante de la Administración tributaria luxemburguesa en materia de decisiones anticipadas concedidas a otras sociedades de financiación y de tesorería distintas de FFT. De haberse confirmado la existencia de tal práctica administrativa constante, la respuesta que propongo en el punto anterior sería probablemente la contraria.

196. Esta sería la consecuencia de tener en consideración la interpretación dada recientemente por el Tribunal de Justicia del concepto de «régimen de ayudas», consagrado en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, en la sentencia dictada en el asunto Comisión/Bélgica y Magnetrol International en relación con las exenciones fiscales de los beneficios extraordinarios concedidas por las autoridades belgas en forma de decisiones anticipadas. Al examinar el cumplimiento del primer requisito establecido en dicho artículo, el Tribunal de Justicia precisó, en efecto, que la «disposición» del régimen en el que se basa la concesión de las ayudas individuales puede ser también una práctica administrativa constante de las autoridades fiscales de un Estado miembro «cuando dicha práctica revele un “patrón de conducta sistemático” cuyas características respondan a las exigencias previstas en [el citado artículo]», y que la toma en consideración de tal práctica administrativa no se limita a los supuestos en que no existe ninguna disposición legal que

⁹⁸ Sobre este particular, véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Comisión/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32), punto 67, según las cuales «es preciso, habida cuenta del carácter muy singular de la medida de que se trata, abstenerse de toda analogía apresurada con el examen de la selectividad de los regímenes de los que el juez de la Unión ha conocido hasta la fecha».

fundamente el régimen en cuestión.⁹⁹ Pues bien, como se desprende de esa misma sentencia, la existencia de la referida práctica administrativa implica generalmente que también concurren los demás requisitos, puesto que el Tribunal de Justicia considera «intrínsecamente vinculados» los requisitos establecidos en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.¹⁰⁰

IV. Sobre el recurso ante el Tribunal General

197. En virtud del artículo 61, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuando se estime el recurso de casación y el Tribunal de Justicia anule la resolución del Tribunal General, el Tribunal de Justicia podrá resolver él mismo definitivamente el litigio cuando su estado así lo permita. Opino que es lo que sucede en el presente asunto.

198. De las consideraciones que figuran en los puntos 101 a 113 y 167 a 174 de las presentes conclusiones se desprende que el Tribunal General incurrió en error de Derecho en la sentencia recurrida al validar el examen de la existencia de una ventaja económica a la luz de un marco de referencia que incluye un principio de libre competencia que no deriva del Derecho tributario nacional y, de este modo, infringió asimismo las disposiciones que regulan el reparto de competencias entre la Unión Europea y sus Estados miembros.

199. Por consiguiente, en mi opinión, el Tribunal de Justicia debe 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 imputación del primer motivo formulado por FFT en el asunto T-759/15 y anular, en consecuencia, la Decisión controvertida.

V. Costas

200. A tenor del artículo 184, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, cuando el recurso de casación sea fundado y el propio Tribunal de Justicia resuelva definitivamente el litigio, también decidirá sobre las costas.

201. A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento de casación en virtud del artículo 184, apartado 1, del mismo Reglamento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haberlo solicitado Irlanda, FFT y el Gran Ducado de Luxemburgo, procede condenar a la Comisión al pago de las costas en que haya incurrido el Gran Ducado de Luxemburgo ante el Tribunal General y las costas devengadas por Irlanda en el marco del presente recurso de casación. Además, procede condenarla a cargar con las costas en que haya incurrido FFT ante el Tribunal General y en el marco del presente recurso de casación.

202. De conformidad con el artículo 140, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros y las instituciones que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas. Por consiguiente, el Gran Ducado de Luxemburgo, parte coadyuvante en el litigio, debe cargar con sus propias costas en el marco del presente recurso de casación.

⁹⁹ Sentencia de 16 de septiembre de 2021, Comisión/Bélgica y Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741), apartados 79 a 81.

¹⁰⁰ Véase, en particular, la sentencia de 16 de septiembre de 2021, Comisión/Bélgica y Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741), apartados 106 y 121.

VI. Conclusión

203. A la vista de cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que resuelva:

- 1) 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).
- 2) Estimar los recursos interpuestos por el Gran Ducado de Luxemburgo y Fiat Chrysler Finance Europe ante el Tribunal General.
- 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) La Comisión cargará con sus propias costas, así como con aquellas en que haya incurrido el Gran Ducado de Luxemburgo ante el Tribunal General y con las devengadas por Irlanda en el presente recurso de casación. Además, cargará con las costas en que haya incurrido Fiat Chrysler Finance Europe ante el Tribunal General y en el presente recurso de casación.
- 5) El Gran Ducado de Luxemburgo cargará con sus propias costas en el presente recurso de casación.