



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA TRIBUNALULUI (Camera a șaptea extinsă)

14 februarie 2019*

„Ajutoare de stat – Schemă de ajutor pusă în aplicare de Belgia – Decizie prin care schema de ajutor este declarată incompatibilă cu piața internă și nelegală și se dispune recuperarea ajutorului plătit – Decizie fiscală anticipată (*tax ruling*) – Scutare aplicabilă profitului excedentar – Autonomie fiscală a statelor membre – Noțiunea de schemă de ajutor – Măsuri suplimentare de punere în aplicare”

În cauzele T-131/16 și T-263/16,

Regatul Belgiei, reprezentat inițial de C. Pochet, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, ulterior de C. Pochet și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți, asistați de M. Segura Catalán și de M. Clayton, avocați,

reclamant în cauza T-131/16,

susținut de

Irlanda, reprezentată inițial de E. Creedon, de G. Hodge și de A. Joyce, ulterior de K. Duggan, de M. Browne și de A. Joyce și în final de A. Joyce și de J. Quaney, în calitate de agenți, asistați de P. Gallagher și de M. Collins, SC, și de B. Doherty și de S. Kingston, barristers,

intervenientă în cauza T-131/16,

Magnetrol International, cu sediul în Zele (Belgia) reprezentată de H. Gilliams și de J. Bocken, avocați,

reclamantă în cauza T-263/16,

împotriva

Comisiei Europene, reprezentată inițial de P.-J. Loewenthal și de B. Stromsky, ulterior de P.-J. Loewenthal și de F. Tomat, în calitate de agenți,

pârâtă,

având ca obiect o cerere întemeiată pe articolul 263 TFUE prin care se solicită anularea Deciziei (UE) 2016/1699 a Comisiei din 11 ianuarie 2016 privind schema de ajutoare de stat privind scutirea aplicabilă profitului excedentar SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) pusă în aplicare de Belgia (JO 2016, L 260, p. 61),

TRIBUNALUL (Camera a șaptea extinsă),

compus din domnul M. van der Woude, președinte, doamna V. Tomljenović (raportor), domnul E. Bieliūnas, doamna A. Marcoulli și domnul A. Kornezov, judecători,

* Limba de procedură: engleza.

grefier: doamna S. Spyropoulos, administrator,

având în vedere faza scrisă a procedurii și în urma ședinței din 28 iunie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

Istoricul cauzei

Cadrul juridic

Cu privire la Codul privind impozitul pe venit din anul 1992

- 1 În Belgia, normele privind impozitarea veniturilor sunt codificate în Codul privind impozitul pe venit din 1992 (denumit în continuare „CIR 92”). Potrivit articolului 1 alineatul 1 din CIR 92, se stabilește, cu titlu de impozit pe venit, printre altele, un impozit pe venitul global al societăților rezidente, denumit „impozit pe profit”.
- 2 În ceea ce privește în mod specific baza de impozitare pentru impozitul pe profit, articolul 185 din CIR 92 prevede că societățile sunt supuse impozitului în ceea ce privește valoarea totală a profitului lor, inclusiv dividendele distribuite.

Cu privire la Legea din 24 decembrie 2002

- 3 La 24 decembrie 2002 a fost promulgată la loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Legea de modificare a regimului societăților cu privire la impozitul pe venit și de instituire a unui sistem de decizii anticipate în materie de fiscalitate) (denumită în continuare „Legea din 24 decembrie 2002”). Articolul 20 din această lege prevede că Serviciul Public Federal al Finanțelor se pronunță prin decizie anticipată cu privire la orice cerere referitoare la aplicarea legilor privind impozitele. În plus, noțiunea de „decizie anticipată” este definită ca fiind actul juridic prin care Serviciul Public Federal al Finanțelor stabilește, în conformitate cu dispozițiile în vigoare, modul în care legea va fi aplicată unei situații sau unei operațiuni specifice care nu a produs încă efecte pe plan fiscal. Pe de altă parte, se precizează că decizia anticipată nu poate conduce la o scutire sau la o reducere a impozitului.
- 4 Articolul 22 din Legea din 24 decembrie 2002 prevede că o decizie anticipată nu poate fi acordată, printre altele, în cazul în care cererea se referă la situații sau la operațiuni identice cu cele care au produs deja efecte pe plan fiscal în ceea ce privește solicitantul.
- 5 În plus, articolul 23 din Legea din 24 decembrie 2002 prevede că, exceptând cazurile în care obiectul cererii justifică acest lucru, decizia anticipată se adoptă pentru un termen care nu poate depăși cinci ani.

Cu privire la Legea din 21 iunie 2004 de modificare a CIR 92

- 6 Prin Legea din 21 iunie 2004 de modificare a CIR 92 și a Legii din 24 decembrie 2002 (denumită în continuare „Legea din 21 iunie 2004”), Regatul Belgiei a introdus noi dispoziții fiscale privind tranzacțiile transfrontaliere ale unor entități afiliate din cadrul unui grup multinațional, prevăzând printre altele o corecție a profiturilor supuse impozitului, denumită „ajustare corelativă”.

– *Expunerea de motive*

- 7 Potrivit expunerii de motive care figurează în proiectul de lege prezentat Camerei Deputaților de guvernul Regatului Belgiei, pe de o parte, legea menționată urmărește să adapteze CIR 92 pentru a relua în aceasta în mod explicit principiul deplinei concurențe, general acceptat la nivel internațional. Pe de altă parte, ea urmărește să modifice Legea din 24 decembrie 2002 pentru a acorda Serviciului Decizii Anticipate competența de a adopta aceste decizii. Principiul deplinei concurențe este introdus în legislația fiscală belgiană prin adăugarea unui alineat 2 la articolul 185 din CIR 92, care este întemeiat pe textul articolului 9 din convenția model a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) cu privire la impozitul pe venit și pe avere. Obiectivul articolului 185 alineatul 2 din CIR 92 este de a garanta că baza de impozitare a societăților supuse impozitului în Belgia poate fi adaptată prin corecții asupra profiturilor care rezultă din tranzacții transfrontaliere intragrup, în cazul în care prețurile de transfer aplicate nu reflectă mecanismele pieței și principiul deplinei concurențe. În plus, noțiunea „ajustare corespunzătoare” introdusă de articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 este justificată pentru evitarea sau eliminarea dublei impunerii (posibile). Pe de altă parte, se arată că această ajustare trebuie să se efectueze de la caz la caz pe baza elementelor disponibile care sunt furnizate în special de contribuabil și că este necesar să se efectueze o ajustare corelativă numai în cazul în care administrația fiscală apreciază că ajustarea primară realizată într-un alt stat este justificată în ceea ce privește principiul și cuantumul acesteia.

– *Articolul 185 alineatul 2 din CIR 92*

- 8 Articolul 185 alineatul 2 din CIR 92 prevede următoarele:

„[...]Pentru două societăți care fac parte dintr-un grup multinațional de societăți afiliate și în ceea ce privește relațiile lor transfrontaliere reciproce:

- a) în cazul în care cele două societăți, în relațiile lor comerciale sau financiare, sunt legate prin condiții convenite sau impuse care diferă de cele care ar fi convenite între societăți independente, profiturile care, în lipsa acestor condiții, ar fi fost realizate de una dintre societăți, dar nu au putut fi realizate din cauza acestor condiții pot fi incluse în profiturile societății respective;
- b) în cazul în care în profiturile unei societăți sunt incluse profituri care sunt de asemenea incluse în profiturile unei alte societăți, iar profiturile astfel incluse reprezintă profituri care ar fi fost obținute de societatea menționată dacă condițiile convenite între cele două societăți ar fi fost cele care ar fi fost convenite între societăți independente, profiturile primei societăți se ajustează în mod corespunzător.”

Cu privire la Circulara administrativă din 4 iulie 2006

- 9 La circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence (Circulara din 4 iulie 2006 privind aplicarea principiului deplinei concurențe) (denumită în continuare „Circulara administrativă din 4 iulie 2006”) a fost trimisă funcționarilor din administrația fiscală generală, în numele ministrului finanțelor, pentru a comenta printre altele introducerea unui alineat 2 în cuprinsul articolului 185 din CIR 92 și adaptarea corespunzătoare a aceluiași cod. Circulara subliniază că aceste modificări, în vigoare de la 19 iulie 2004, urmăresc să transpună în dreptul fiscal belgian principiul deplinei concurențe și constituie temeiul juridic care permite, având în vedere principiul menționat, ajustarea profitului impozabil care rezultă din relațiile transfrontaliere intragrup între societăți afiliate care fac parte dintr-un grup multinațional.

- 10 Astfel, pe de o parte, circulara precizează că ajustarea pozitivă prevăzută la articolul 185 alineatul 2 litera a) din CIR 92 permite o majorare a profiturilor societății rezidente care face parte dintr-un grup multinațional pentru a include profituri pe care societatea rezidentă ar fi trebuit să le realizeze cu ocazia unei anumite tranzacții într-un context de deplină concurență.
- 11 Pe de altă parte, circulara arată că ajustarea corelativă negativă prevăzută la articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 are drept scop evitarea sau eliminarea dublei impuneri (posibile). Se precizează că niciun criteriu nu poate fi stabilit în acest scop, în măsura în care această ajustare trebuie efectuată de la caz la caz, pe baza elementelor disponibile care sunt furnizate în special de contribuabil. În plus, se semnalează că este necesară efectuarea unei ajustări corelative numai în cazul în care administrația fiscală sau Serviciul Decizii Anticipate apreciază că ajustarea este justificată în ceea ce privește principiul și quantumul acesteia. Pe de altă parte, se precizează că articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 nu se aplică dacă profitul realizat în statul partener este majorat astfel încât este mai mare decât cel care ar fi fost obținut în cazul aplicării principiului deplinei concurențe.

Cu privire la răspunsurile ministrului finanțelor la întrebările parlamentare referitoare la aplicarea articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92

- 12 La 13 aprilie 2005, ca răspuns la întrebările parlamentare referitoare la scutirea aplicată profitului excedentar, ministrul finanțelor belgian a confirmat, mai întâi, că articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 viza situația în care o decizie anticipată era adoptată în legătură cu o metodă prin care se urmărea să se ajungă la un profit realizat conform principiului deplinei concurențe. În continuare, el a confirmat că profiturile care apăreau în rapoartele financiare belgiene ale unui grup internațional prezent în Belgia și care depășeau profiturile realizate conform principiului deplinei concurențe nu trebuiau luate în considerare pentru determinarea profitului fiscal belgian. În sfârșit, el a validat poziția potrivit căreia nu intra în atribuțiile autorităților fiscale belgiene să stabilească în profiturile căror întreprinderi străine trebuie inclus acest profit suplimentar.
- 13 La 11 aprilie 2007, în cadrul unei noi serii de întrebări parlamentare referitoare la aplicarea articolului 185 alineatul 2 literele a) și b) din CIR 92, ministrul finanțelor belgian a declarat că în acel stadiu fuseseră primite numai cereri de ajustare negativă. În plus, el a precizat că, pentru determinarea metodei de stabilire a profitului realizat conform principiului deplinei concurențe de entitatea belgiană, în cadrul deciziilor anticipate se ținea seama de funcțiile care urmau să fie exercitate, de riscurile care urmau să fie suportate și de activele care urmau să fie afectate unor activități care nu avuseseră încă un impact fiscal în Belgia. Astfel, profitul demonstrat în Belgia, prin intermediul rapoartelor financiare belgiene ale grupului multinațional, care ar depăși profitul realizat conform principiului deplinei concurențe nu ar trebui inclus în profitul fiscal impozabil în Belgia. În sfârșit, ministrul finanțelor belgian a arătat că, în măsura în care nu intra în atribuțiile fiscolei belgian să determine căror societăți străine trebuia să li se atribuie profitul suplimentar, nu era posibil schimbul de informații cu administrațiile fiscale străine în această privință.
- 14 În sfârșit, la 6 ianuarie 2015, ministrul finanțelor belgian a confirmat că principiul care stă la baza deciziilor anticipate era de a impozita profitul care corespundea unui profit realizat conform principiului deplinei concurențe pentru întreprinderea în cauză și a validat răspunsurile date de predecesorul său, la 11 aprilie 2007, cu privire la faptul că fiscolei belgian nu trebuia să determine cărei societăți străine trebuia să li se atribuie profitul excedentar neimpozitat în Belgia.

Decizia atacată

- 15 Prin Decizia (UE) 2016/1699 din 11 ianuarie 2016 privind schema de ajutoare de stat privind scutirea aplicabilă profitului excedentar SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) pusă în aplicare de Belgia (JO 2016, L 260, p. 61, denumită în continuare „decizia atacată”), Comisia Europeană a constatat că scuti-

acordate de Regatul Belgiei prin decizii anticipate, întemeiate pe articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, constituiau o schemă de ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, care era incompatibilă cu piața internă și care fusese pusă în aplicare cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE.

- 16 Pe de altă parte, Comisia a dispus recuperarea ajutoarelor astfel acordate de la beneficiari, a căror listă definitivă trebuia stabilită ulterior de Regatul Belgiei. În anexa la decizia atacată au fost identificate, cu titlu indicativ, pe baza unor informații furnizate de Regatul Belgiei în cursul procedurii administrative, 55 de beneficiari, dintre care Magnetrol International, reclamantă în cauza T-263/16.
- 17 În primul rând, în ceea ce privește aprecierea măsurii de ajutor [considerentele (94)-(110) ale deciziei atacate], Comisia a considerat că măsura în cauză constituia o schemă de ajutor care ar fi întemeiată pe articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, astfel cum a fost aplicat de administrația fiscală belgiană. Această aplicare ar fi explicată în expunerea de motive a Legii din 21 iunie 2004, în Circulara administrativă din 4 iulie 2006 și în răspunsurile ministrului finanțelor la întrebări parlamentare referitoare la aplicarea articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92. Aceste acte constituiau, potrivit Comisiei, temeiul în care fuseseră acordate scutirile în discuție. În plus, Comisia a considerat că aceste scutiri fuseseră acordate fără să fi fost necesare măsuri de punere în aplicare a dispozițiilor de bază, deciziile anticipate constituind doar modalități tehnice de punere în aplicare a schemei în cauză. Pe de altă parte, Comisia a arătat că beneficiarii scutirilor erau definiți în mod general și abstract de dispozițiile care stăteau la baza schemei. Astfel, acestea vizau entitățile care făceau parte dintr-un grup multinațional de societăți.
- 18 În al doilea rând, în ceea ce privește condițiile de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE [considerentele (111)-(117) ale deciziei atacate], *primo*, Comisia a arătat că scutirea aplicabilă profitului excedentar ținea de o intervenție a statului, imputabilă acestuia și conducea la o pierdere de resurse de stat, în măsura în care această scutire determina o reducere a impozitului datorat în Belgia de întreprinderile care beneficiau de schemă. *Secundo*, ea a considerat că schema în cauză era de natură să afecteze schimburile comerciale în interiorul Uniunii Europene, în măsura în care de aceasta beneficiaseră societăți multinaționale care își desfășurau activitatea în mai multe state membre. *Tertio*, Comisia a subliniat că schema în cauză ar scuti întreprinderile beneficiare de o sarcină pe care ar fi trebuit să o suporte în mod normal și că, în consecință, această schemă denatura sau amenința să denatureze concurența prin consolidarea poziției financiare a respectivelor întreprinderi. *Quarto*, Comisia a considerat că schema în cauză conferea un avantaj selectiv entităților belgiene, beneficiind astfel de aceasta doar grupurile multinaționale de întreprinderi din care făceau parte entitățile menționate.
- 19 În ceea ce privește în mod specific existența unui avantaj selectiv, Comisia a considerat că scutirea aplicabilă profitului excedentar constituia o derogare de la sistemul de referință, identificat ca fiind sistemul comun al impozitului pe profit în Belgia, în măsura în care impozitul nu era aplicat asupra profitului total înregistrat efectiv de societatea în cauză, ci asupra unui profit realizat conform principiului deplinei concurențe ajustat [considerentele (118)-(134) ale deciziei atacate].
- 20 În această privință, cu titlu principal [considerentele (135)-(143) ale deciziei atacate], Comisia a considerat că schema în cauză era selectivă, mai întâi, deoarece era disponibilă numai pentru entitățile integrate într-un grup multinațional, iar nu și pentru entitățile autonome sau integrate în grupuri naționale de societăți. În continuare, schema în cauză ar fi presupus o selectivitate între grupurile multinaționale care își modifică modelul de afaceri prin dezvoltarea de noi activități în Belgia și toți ceilalți operatori economici, care continuă să urmărească modele de afaceri existente în Belgia. În sfârșit, schema în cauză ar fi fost selectivă *de facto*, ca urmare a faptului că numai entitățile belgiene care fac parte dintr-un grup multinațional de dimensiuni mari sau medii ar fi putut beneficia efectiv de scutirea aplicabilă profitului excedentar, iar nu entitățile care fac parte dintr-un grup multinațional de dimensiuni mici.

- 21 Cu titlu subsidiar [considerentele (144)-(170) ale deciziei atacate], Comisia a arătat că, chiar dacă s-ar accepta că sistemul impozitului pe profit în Belgia conținea o normă care interzicea impozitarea profitului entităților din cadrul unui grup multinațional care depășea un profit realizat conform principiului deplinei concurențe, *quod non*, scutirea aplicabilă profitului excedentar în cauză ar constitui o derogare de la sistemul de referință, dat fiind că motivele care justificau scutirea și metoda utilizată pentru determinarea profitului excedentar ar încălca principiul deplinei concurențe. Această metodă ar cuprinde două etape.
- 22 În cadrul primei etape, prețurile aferente principiului deplinei concurențe aplicate tranzacțiilor încheiate între entitatea belgiană din cadrul unui grup și societățile de care aceasta este legată ar fi stabilite pe baza unui raport privind prețul de transfer furnizat de contribuabil. Aceste prețuri de transfer ar fi determinate prin aplicarea metodei tranzacționale a marjei nete (MTMN). Astfel, s-ar stabili un profit rezidual sau realizat conform principiului deplinei concurențe, care, potrivit Comisiei, ar corespunde profitului înregistrat efectiv de entitatea belgiană.
- 23 În cea de a doua etapă, pe baza unui al doilea raport prezentat de contribuabil, profitul obținut conform principiului concurenței depline ajustat al entității belgiene ar fi stabilit prin determinarea profitului pe care o întreprindere autonomă comparabilă l-ar fi realizat în circumstanțe comparabile. Diferența dintre profitul obținut după prima și după cea de a doua etapă (și anume profitul rezidual minus profitul obținut conform principiului concurenței depline ajustat) ar constitui suma profitului excedentar pe care autoritățile fiscale belgiene ar considera-o ca fiind obținută din sinergii sau din economii de scară ca urmare a apartenenței la un grup de întreprinderi și, în consecință, neimputabilă entității belgiene.
- 24 Acest profit excedentar nu ar fi impozitat, în temeiul schemei în cauză. Or, potrivit Comisiei, această neimpozitare ar fi conferit un avantaj selectiv beneficiarilor schemei, în special în măsura în care metoda de calcul a profitului excedentar ar fi diferită de o metodă care conduce la o estimare fiabilă a unui rezultat întemeiat pe piață și, prin urmare, de principiul concurenței depline.
- 25 Pe de altă parte, în ceea ce privește justificarea schemei în cauză, Comisia a apreciat că aceasta nu putea fi justificată prin natura sau economia sistemului fiscal belgian [considerentele (173)-(181) ale deciziei atacate]. Astfel, contrar celor prezentate de Regatul Belgiei, schema în cauză nu urmărea obiectivul evitării dublei impuneri, în măsura în care nu era necesar, pentru a obține scutirea aplicabilă profitului excedentar, să se demonstreze că aceste profituri ar fi fost incluse în baza de impozitare a unei alte societăți.
- 26 În al treilea rând, Comisia a considerat că măsurile în discuție constituiau ajutoare pentru funcționare și erau, prin urmare, incompatibile cu piața internă. În plus, întrucât nu au fost notificate Comisiei în temeiul articolului 108 alineatul (3) TFUE, aceste măsuri ar constitui ajutoare nelegale [considerentele (189)-(194) ale deciziei atacate].
- 27 În ceea ce privește recuperarea ajutoarelor [considerentele (195)-(211) ale deciziei atacate], Comisia a arătat că Regatul Belgiei nu poate invoca principiul protecției încrederii legitime a beneficiarilor și nici principiul securității juridice pentru a se sustrage de la obligația sa de a recupera ajutoarele incompatibile acordate în mod ilegal și că sumele care trebuiau recuperate puteau fi calculate, pentru fiecare beneficiar, pe baza diferenței dintre impozitul care ar fi fost datorat, pe baza profitului înregistrat efectiv, și impozitul plătit efectiv în temeiul deciziei anticipate.

28 Dispozitivul deciziei atacate are următorul cuprins:

„Articolul 1

Sistemul de scutire a profitului excedentar, care se întemeiază pe articolul 185 alineatul 2 litera b) din [CIR 92], în temeiul căruia [Regatul Belgiei] a emis decizii anticipate în favoarea unor entități belgiene din cadrul unor grupuri de întreprinderi multinaționale, prin care acordă entităților respective profitul obținut în urma unei scutiri de la plata impozitului pe profit pentru o parte din profitul realizat, constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din TFUE, care este incompatibil cu piața internă și a fost pus în aplicare în mod ilegal de Belgia, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din TFUE.

Articolul 2

(1) [Regatul Belgiei] trebuie să recupereze ajutorul ilegal și incompatibil menționat la articolul 1 de la beneficiarii acestuia.

(2) Orice sumă încă nerecuperată de la beneficiari după recuperarea descrisă la alineatul (1) trebuie recuperată de la grupul de întreprinderi din care face parte beneficiarul.

(3) Sumele de recuperat sunt purtătoare de dobândă începând de la data la care au fost puse la dispoziția beneficiarilor până la momentul recuperării lor efective.

(4) Dobânda pentru sumele care trebuie recuperate se calculează pe o bază compusă, în conformitate cu capitolul V din Regulamentul (CE) nr. 794/2004.

(5) [Regatul Belgiei] trebuie să pună capăt ajutorului menționat la articolul 1 și să anuleze toate plățile neefectuate încă în ceea ce privește acest ajutor începând de la data adoptării prezentei decizii.

(6) [Regatul Belgiei] respinge orice cerere de decizie anticipată prezentată la Serviciul Decizii Anticipate în conformitate cu schema de ajutor menționată la articolul 1 sau pendinte la data adoptării prezentei decizii.

Articolul 3

(1) Recuperarea ajutorului acordat menționată la articolul 1 este imediată și efectivă.

(2) [Regatul Belgiei] trebuie să se asigure că prezenta decizie este pusă în aplicare integral, în termen de patru luni de la data notificării acesteia.

Articolul 4

(1) În termen de două luni de la data notificării prezentei decizii, [Regatul Belgiei] transmite Comisiei următoarele informații:

(a) lista beneficiarilor ajutorului menționat la articolul 1 și suma totală primită de fiecare dintre aceștia cu acest titlu;

(b) suma totală (principal și dobândă) care trebuie recuperată de la fiecare beneficiar;

(c) o descriere detaliată a măsurilor deja adoptate și a celor planificate în vederea conformării cu cerințele din prezenta decizie;

(d) documentele care să demonstreze că beneficiarii au fost somați să ramburseze ajutorul.

(2) [Regatul Belgiei] informează Comisia cu privire la evoluția măsurilor naționale luate în vederea punerii în aplicare a prezentei decizii până la recuperarea completă a ajutorului acordat menționat la articolul 1. [El] transmite imediat, la simpla solicitare a Comisiei, orice informație privind măsurile care au fost deja adoptate și măsurile planificate în vederea conformării cu prezenta decizie. De asemenea, [el] furnizează informații detaliate privind valoarea ajutorului și a dobânzilor recuperate deja de la beneficiari.

Articolul 5

Prezenta decizie se adresează Regatului Belgiei.”

Procedura și concluziile

Procedura și concluziile părților în cauza T-131/16

- 29 Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 22 martie 2016, Regatul Belgiei a formulat o acțiune vizând anularea deciziei atacate.
- 30 Printr-un act separat, depus la grefa Tribunalului la 26 aprilie 2016, Regatul Belgiei a introdus o cerere de măsuri provizorii, prin care a solicitat președintelui Tribunalului suspendarea executării articolelor 2-4 din decizia atacată până la pronunțarea Tribunalului cu privire la acțiunea pe fond. Prin Ordonanța președintelui Tribunalului din 19 iulie 2016, acesta a respins cererea de măsuri provizorii și a dispus ca cererea privind cheltuielile de judecată să se soluționeze odată cu fondul.
- 31 La 11 iulie 2016, Tribunalul a solicitat Regatului Belgiei să răspundă la o întrebare. Regatul Belgiei a dat curs acestei solicitări prin scrisoarea din 19 iulie 2016.
- 32 Prin actul depus la grefa Tribunalului la 11 iulie 2016, Irlanda a formulat o cerere de intervenție în susținerea concluziilor Regatului Belgiei. Prin decizia din 25 august 2016, președintele Camerei a cincea a Tribunalului a admis această cerere de intervenție formulată de Irlanda. Irlanda a depus memoriul și părțile principale au depus observațiile cu privire la acesta în termenele acordate.
- 33 Întrucât compunerea camerelor Tribunalului a fost modificată la 21 septembrie 2016, judecătorul raportor a fost repartizat, în aplicarea articolului 27 alineatul (5) din Regulamentul de procedură al Tribunalului, la Camera a șaptea, căreia, în consecință, i-a fost atribuită prezenta cauză.
- 34 Prin actul depus la grefa Tribunalului la 26 ianuarie 2017, Regatul Belgiei a solicitat ca prezenta cauză să fie judecată de un complet de judecată extins. La 15 februarie 2017, Tribunalul a luat act, în aplicarea articolului 28 alineatul (5) din Regulamentul de procedură, de faptul că prezenta cauză fusese trimisă Camerei a șaptea extinse.
- 35 Întrucât un membru al Camerei a șaptea extinse a fost împiedicat să participe la ședință, prin decizia din 28 martie 2017, președintele Tribunalului l-a desemnat pe vicepreședintele Tribunalului pentru a completa camera.
- 36 La propunerea judecătorului raportor, președintele Camerei a șaptea extinse a decis, la 12 decembrie 2017, în aplicarea articolului 67 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, ca prezenta cauză să fie judecată cu prioritate.

- 37 Pe baza propunerii judecătorului raportor, Tribunalul (Camera a șaptea extinsă) a decis deschiderea fazei orale a procedurii și, în cadrul măsurilor de organizare a procedurii prevăzute la articolul 64 din Regulamentul de procedură, a invitat Regatul Belgiei și Comisia să răspundă în scris la întrebări. Părțile au dat curs acestor solicitări în termenele stabilite.
- 38 Prin Ordonanța din 17 mai 2018, după ascultarea părților, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a decis să conexeze cauzele T-131/16, Belgia/Comisia, și T-263/16, Magnetrol International/Comisia, pentru buna desfășurare a fazei orale a procedurii, în conformitate cu articolul 68 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, și a admis cererea de aplicare a regimului de confidențialitate formulată de Magnetrol International cu privire la Irlanda.
- 39 Pledoariile părților și răspunsurile acestora la întrebările adresate de Tribunal au fost ascultate în ședința din 28 iunie 2018.
- 40 Regatul Belgiei solicită Tribunalului:
- anularea deciziei atacate;
 - cu titlu subsidiar, anularea articolelor 1 și 2 din partea dispozitivă a deciziei atacate;
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.
- 41 Irlanda solicită Tribunalului anularea deciziei atacate, astfel cum solicită Regatul Belgiei.
- 42 Comisia solicită Tribunalului:
- respingerea acțiunii;
 - obligarea Regatului Belgiei la plata cheltuielilor de judecată.

Procedura și concluziile părților în cauza T-263/16

- 43 Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 25 mai 2016, Magnetrol International a formulat o acțiune vizând anularea deciziei atacate.
- 44 La 20 iunie 2016, Comisia a solicitat suspendarea procedurii până la pronunțarea hotărârii în cauza T-131/16, Belgia/Comisia, solicitare la care reclamanta s-a opus, la 26 iulie 2016. Prin decizia comunicată părților principale la 9 august 2016, președintele Camerei a cincea a Tribunalului a respins cererea de suspendare formulată de Comisie.
- 45 Întrucât compunerea camerelor Tribunalului a fost modificată la 21 septembrie 2016, judecătorul raportor a fost repartizat, în temeiul articolului 27 alineatul (5) din Regulamentul de procedură, la Camera a șaptea, căreia, în consecință, i-a fost atribuită prezenta cauză.
- 46 La propunerea Camerei a șaptea, Tribunalul a decis, la 12 martie 2018, în temeiul articolului 28 alineatul (3) din Regulamentul de procedură, să trimită cauza în fața unui complet de judecată extins.
- 47 Întrucât un membru al Camerei a șaptea extinse a fost împiedicat să participe la ședință, prin Decizia din 15 martie 2018, președintele Tribunalului l-a desemnat pe vicepreședintele Tribunalului pentru a completa camera.

- 48 La propunerea judecătorului raportor, președintele Camerei a șaptea extinse a decis la 16 aprilie 2018, în aplicarea articolului 67 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, ca prezenta cauză să fie judecată cu prioritate.
- 49 Pe baza propunerii judecătorului raportor, Tribunalul (Camera a șaptea extinsă) a decis deschiderea fazei orale a procedurii și, în cadrul măsurilor de organizare a procedurii prevăzute la articolul 64 din Regulamentul de procedură, a invitat Magnetrol International și Comisia să răspundă în scris la întrebări. Părțile au dat curs acestor solicitări în termenele stabilite.
- 50 Prin Ordonanța din 17 mai 2018, după ascultarea părților, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a decis să conexeze cauzele T-131/16, Belgia/Comisia, și T-263/16, Magnetrol International/Comisia, pentru buna desfășurare a fazei orale a procedurii, în conformitate cu articolul 68 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, și a admis cererea de aplicare a regimului de confidențialitate formulată de Magnetrol International cu privire la Irlanda.
- 51 Astfel cum s-a arătat la punctul 39 de mai sus, pledoariile părților și răspunsurile acestora la întrebările adresate de Tribunal au fost ascultate în ședința din 28 iunie 2018.
- 52 Magnetrol International solicită Tribunalului:
- anularea deciziei atacate;
 - cu titlu subsidiar, anularea articolelor 2-4 din decizia atacată;
 - în orice situație, anularea articolelor 2-4 din decizia atacată în măsura în care aceste articole, pe de o parte, impun recuperarea ajutorului de la alte entități decât cele care au primit o decizie anticipată și, pe de altă parte, dispun recuperarea unei sume egale cu economiile fiscale realizate de beneficiar, fără să permită Regatului Belgiei să țină seama de o ajustare efectivă ascendentă efectuată de o altă administrație fiscală;
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.
- 53 Comisia solicită Tribunalului:
- respingerea acțiunii;
 - obligarea Magnetrol International la plata cheltuielilor de judecată.

În drept

- 54 După ascultarea părților principale cu privire la acest aspect în ședință, Tribunalul decide să conexeze prezentele cauze și în vederea deciziei prin care se finalizează judecata, conform articolului 68 din Regulamentul de procedură.

Observații introductive

- 55 În susținerea acțiunii sale, Regatul Belgiei invocă cinci motive. Primul motiv este întemeiat pe încălcarea articolului 2 alineatul (6) TFUE și a articolului 5 alineatele (1) și (2) TUE, în măsura în care Comisia ar fi interferat cu competența fiscală a Regatului Belgiei. Al doilea motiv este întemeiat pe o eroare de drept și pe o eroare vădită de apreciere, în măsura în care Comisia a calificat măsurile drept schemă de ajutor. Acesta este împărțit în două aspecte, prin care se contestă, prin cel dintâi, identificarea actelor pe care se întemeiază pretinsa schemă în cauză și, prin al doilea, considerația

referitoare la lipsa unor măsuri suplimentare de punere în aplicare. Al treilea motiv este întemeiat pe încălcarea articolului 107 TFUE, în măsura în care Comisia a considerat că sistemul aplicabil profitului excedentar constituia o măsură de ajutor de stat. Al patrulea motiv este întemeiat pe eroarea vădită de apreciere săvârșită de Comisie în privința identificării beneficiarilor pretinsului ajutor. Al cincilea motiv, invocat cu titlu „subsidiar”, este întemeiat pe încălcarea principiului general al legalității și a articolului 16 alineatul (1) din Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 [TFUE] (JO 2015, L 248, p. 9), în măsura în care decizia atacată dispune recuperarea de la grupurile multinaționale din care fac parte entitățile belgiene care au obținut o decizie anticipată.

56 În susținerea acțiunii formulate, Magnetrol International invocă patru motive. Primul motiv este întemeiat pe o eroare vădită de apreciere, pe un abuz de putere și pe lipsa motivării în măsura în care decizia atacată constată existența unei scheme de ajutor. Al doilea motiv este întemeiat pe încălcarea articolului 107 TFUE, precum și a obligației de motivare și pe o eroare vădită de apreciere în măsura în care decizia atacată califică pretinsa schemă drept măsură selectivă. Al treilea motiv este întemeiat pe încălcarea articolului 107 TFUE, precum și a obligației de motivare și pe o eroare vădită de apreciere în măsura în care decizia atacată arată că pretinsa schemă dă naștere unui avantaj. Al patrulea motiv, invocat cu titlu „subsidiar”, este întemeiat pe o încălcare a articolului 107 TFUE, pe o încălcare a principiului protecției încrederii legitime, pe o eroare vădită de apreciere, pe un abuz de putere și pe lipsa motivării în ceea ce privește recuperarea ajutorului dispusă prin decizia atacată, identificarea beneficiarilor, precum și suma care trebuie recuperată.

57 Din expunerea tuturor motivelor care precedă reiese că Regatul Belgiei și Magnetrol International invocă, desigur, într-o ordine diferită, motive întemeiate în esență:

- în primul rând, pe ingerința Comisiei, care își depășește competențele în materie de ajutoare de stat, în competențele exclusive ale Regatului Belgiei în materie de fiscalitate directă (primul motiv în cauza T-131/16 și primul aspect al celui de al treilea motiv în cauza T-263/16);
- în al doilea rând, pe concluzia eronată referitoare la existența unei scheme de ajutor în speță, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, în special ca urmare a identificării incorecte a actelor pe baza cărora s-ar întemeia pretinsa schemă și a considerației eronate potrivit căreia schema de ajutor nu necesită măsuri suplimentare de punere în aplicare (al doilea motiv în cauza T-131/16 și primul motiv în cauza T-263/16);
- în al treilea rând, pe considerarea eronată a deciziilor anticipate privind profitul excedentar drept ajutoare de stat, ținând seama în special de lipsa unui avantaj și de lipsa selectivității (al treilea motiv în cauza T-131/16 și al treilea motiv în cauza T-263/16);
- în al patrulea rând, pe încălcarea, printre altele, a principiilor legalității și protecției încrederii legitime, în măsura în care recuperarea pretinselor ajutoare ar fi fost dispusă în mod eronat, inclusiv de la grupurile din care fac parte beneficiarii ajutoarelor menționate (al patrulea și al cincilea motiv în cauza T-131/16 și al patrulea motiv în cauza T-263/16).

58 Tribunalul va examina motivele în ordinea menționată la punctul 57 de mai sus.

Cu privire la pretinsa ingerință a Comisiei în competențele exclusive ale Regatului Belgiei în materie de fiscalitate directă

59 Regatul Belgiei și Magnetrol International arată în esență că Comisia și-a depășit competențele atunci când a utilizat dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat pentru a stabili în mod unilateral elemente care țin de competența fiscală exclusivă a unui stat membru. Astfel, determinarea veniturilor impozabile ar rămâne o competență exclusivă a statelor membre, la fel ca modul de a impozita

profiturile generate de tranzacții transfrontaliere în cadrul grupurilor de întreprinderi, chiar dacă acest lucru ar conduce la o dublă neimpozitare. Or, poziția Comisiei care constă în a considera că deciziile anticipate privind profitul excedentar constituie ajutoare de stat deoarece se îndepărtează de o aplicare a principiului deplinei concurențe pe care o consideră corectă ar echivala cu o armonizare forțată a normelor referitoare la calcularea veniturilor impozabile, ceea ce nu ține de competența Uniunii.

- 60 Irlanda susține în esență că decizia atacată aduce o atingere gravă repartizării echilibrate a competențelor între Uniune și statele membre, stabilită în special prin articolul 3 alineatul (6) TUE și prin articolul 5 alineatele (1) și (2) TUE și confirmată de o jurisprudență constantă.
- 61 Comisia arată în esență că, deși statele membre beneficiază de autonomie fiscală în materie de impozitare directă, orice măsură fiscală adoptată de un stat membru trebuie să fie conformă cu normele Uniunii în materie de ajutoare de stat.
- 62 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 47 și jurisprudența citată). În schimb, este cert că Comisia este competentă să asigure respectarea articolului 107 TFUE.
- 63 Astfel, intervențiile statelor membre în domeniile care nu au făcut obiectul unei armonizări în Uniune, precum fiscalitatea directă, nu sunt excluse din domeniul de aplicare al reglementării privind controlul ajutoarelor de stat. Prin urmare, Comisia poate califica o măsură fiscală drept ajutor de stat în măsura în care sunt îndeplinite condițiile unei astfel de calificări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, 173/73, EU:C:1974:71, punctul 28, Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia, C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416, punctul 81, și Hotărârea din 25 martie 2015, Belgia/Comisia, T-538/11, EU:T:2015:188, punctele 65 și 66). Prin urmare, statele membre trebuie să își exercite competența în materie fiscală în conformitate cu dreptul Uniunii (Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania, C-487/08, EU:C:2010:310, punctul 37). În consecință, ele trebuie să se abțină de la adoptarea, în acest context, a oricărei măsuri care poate constitui un ajutor de stat incompatibil cu piața internă.
- 64 Desigur, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, este de competența statelor membre desemnarea bazelor de impozitare și repartizarea sarcinii fiscale în funcție de diferiți factori de producție și de diferite sectoare economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit, C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 97).
- 65 Totuși, acest lucru nu presupune că nicio măsură fiscală, care afectează în special baza de impozitare luată în considerare de autoritățile fiscale, nu intră în domeniul de aplicare al articolului 107 TFUE. Astfel, în cazul în care o astfel de măsură operează în fapt o discriminare între societăți care se află într-o situație comparabilă în raport cu obiectivul urmărit prin această măsură fiscală și, prin urmare, conferă beneficiarilor măsurii avantaje selective care favorizează „anumite” întreprinderi sau producerea „anumitor” bunuri, aceasta poate fi considerată drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit, C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 104).
- 66 În plus, o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi un tratament fiscal avantajos care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, plasează beneficiarii într-o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili poate constitui un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În schimb, avantajele rezultate dintr-o măsură generală aplicabilă

fără distincție tuturor operatorilor economici nu constituie ajutoare de stat în sensul articolului 107 TFUE (a se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții, C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 56 și jurisprudența citată).

- 67 Din ceea ce precedă rezultă că, întrucât Comisia este competentă să asigure respectarea articolului 107 TFUE, nu i se poate reproșa că și-a depășit competențele atunci când a examinat măsurile care constituie pretinsa schemă în cauză pentru a verifica dacă acestea constituiau ajutoare de stat și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă erau compatibile cu piața internă, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 68 Această concluzie nu poate fi infirmată de argumentele Regatului Belgiei întemeiate, pe de o parte, pe lipsa competenței fiscale de a impozita profitul excedentar și, pe de altă parte, pe propria competență de a adopta măsuri prin care se urmărește evitarea dublei impunerii.
- 69 Regatul Belgiei arată că, din moment ce profitul excedentar nu trebuia atribuit entităților belgiene supuse impozitului în Belgia, acest profit nu ar ține de competența fiscală belgiană. Prin urmare, Comisia nu poate repune în discuție neimpozitarea acestui profit în Belgia.
- 70 În măsura în care aceste argumente ar trebui înțelese în sensul că ar contesta competența Comisiei de a examina măsurile în cauză, este necesar să se arate că aceste măsuri privesc decizii anticipate, luate de autoritățile fiscale belgiene în cadrul competenței lor în materie de fiscalitate directă. În această privință, trebuie amintită jurisprudența citată la punctul 65 de mai sus, potrivit căreia orice măsură fiscală care îndeplinește condițiile de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE constituie un ajutor de stat. Rezultă că, în cadrul competenței sale în ceea ce privește aplicarea articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia trebuie să poată examina măsurile în discuție pentru a verifica dacă îndeplinesc condițiile menționate.
- 71 În ceea ce privește argumentele întemeiate pe competența Regatului Belgiei de a adopta măsuri pentru evitarea dublei impunerii, reiese, desigur, din jurisprudență că revine statelor membre sarcina de a lua măsurile necesare pentru a preveni situațiile de dublă impunere, utilizând, printre altele, criteriile de repartizare urmate în practica fiscală internațională (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, punctul 23). Cu toate acestea, astfel cum s-a arătat la punctul 63 de mai sus, statele membre trebuie să își exercite competențele fiscale în conformitate cu dreptul Uniunii și să se abțină de la adoptarea oricărei măsuri echivalente cu un ajutor de stat incompatibil cu piața internă. Prin urmare, Regatul Belgiei nu se poate prevala de necesitatea de a evita dubla impunere, ca obiectiv urmărit prin practica autorităților fiscale belgiene cu privire la profitul excedentar, pentru a justifica o competență exclusivă în această privință care s-ar sustrage de la controlul respectării articolului 107 TFUE efectuat de Comisie.
- 72 Pe de altă parte și în orice situație, trebuie arătat că, în speță, neimpozitarea profitului excedentar, astfel cum a fost aplicată de autoritățile fiscale belgiene, nu părea să urmărească obiective care vizează evitarea dublei impunerii. Astfel, aplicarea măsurilor contestate nu era supusă condiției de a dovedi că acest profit fusese inclus în profiturile unei alte societăți. Nu se impunea nici să se demonstreze că acest profit excedentar făcuse efectiv obiectul unei impozitări în altă țară.
- 73 Astfel, articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 prevede o ajustare negativă a profiturilor unei societăți numai dacă acestea au fost incluse în profitul unei alte societăți. Or, Regatul Belgiei nu s-a distanțat de constatările făcute de Comisie în considerentele (173)-(181) ale deciziei atacate cu privire la existența practicii autorităților sale fiscale, astfel cum a fost explicată printre altele în răspunsurile miniștrilor finanțelor menționate la punctele 12-14 de mai sus, și potrivit căreia ajustarea negativă a bazei de impozitare a unei societăți care solicita o decizie anticipată se efectua fără să se verifice dacă profitul dedus din baza de impozitare a acestei societăți ca fiind un profit excedentar era în mod efectiv inclus în profitul unei alte societăți.

- 74 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie respins ca nefondat motivul întemeiat pe pretinsa ingerință a Comisiei în competența fiscală a Regatului Belgiei.

Cu privire la existența unei scheme de ajutor, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589

- 75 Regatul Belgiei și Magnetrol International arată în esență că Comisia a identificat în mod eronat actele pe baza cărora sistemul aplicabil profitului excedentar ar constitui o schemă de ajutor și a considerat în mod greșit că aceste acte nu necesitau măsuri suplimentare de punere în aplicare, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. Pe de altă parte, concluzia referitoare la existența unei scheme de ajutor ar fi întemeiată pe o motivare contradictorie.
- 76 Comisia susține în esență că a urmat un raționament coerent de-a lungul deciziei atacate, în măsura în care a considerat că sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar era întemeiat pe articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, astfel cum a fost aplicat de Serviciul Decizii Anticipate, în lumina interpretării furnizate de expunerea de motive a Legii din 21 iunie 2004, de Circulara administrativă din 4 iulie 2006 și de răspunsurile ministrului finanțelor la întrebările parlamentare referitoare la aplicarea articolului menționat. Aceste acte ar face dovada unei abordări sistematice și coerente prin care, fără să fi fost necesare măsuri suplimentare de punere în aplicare, autoritățile fiscale belgiene ar fi scutit de la plata impozitului așa-numitul profit excedentar.
- 77 Potrivit articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, constituie o schemă de ajutor orice act în baza căruia, fără a fi necesare măsuri suplimentare de punere în aplicare, pot fi acordate alocări individuale de ajutor întreprinderilor definite în mod general și abstract, precum și orice act în baza căruia ajutorul, care nu este legat de un anumit proiect, poate fi acordat uneia sau mai multor întreprinderi pentru o perioadă nedeterminată sau într-un quantum nedeterminat.
- 78 Reiese din jurisprudență că, în cazul unei scheme de ajutor, Comisia se poate limita să studieze caracteristicile schemei în cauză pentru a aprecia în motivarea deciziei în discuție dacă, din cauza modalităților pe care le prevede schema, aceasta asigură un avantaj considerabil beneficiarilor în raport cu concurenții lor și este de natură să aducă beneficii în principal unor întreprinderi care participă la schimburile comerciale dintre statele membre. Astfel, într-o decizie referitoare la o asemenea schemă, Comisia nu trebuie să efectueze o analiză a ajutorului acordat în fiecare caz individual în temeiul unei astfel de scheme. Doar în etapa recuperării ajutoarelor este necesar să se verifice situația individuală a fiecărei întreprinderi în cauză (a se vedea Hotărârea din 9 iunie 2011, Comitato „Venezia vuole vivere” și alții/Comisia, C-71/09 P, C-73/09 P și C-76/09 P, EU:C:2011:368, punctul 63 și jurisprudența citată).
- 79 În plus, s-a considerat că, în cadrul examinării unei scheme de ajutor și în lipsa identificării unui act juridic de instituire a unei astfel de scheme de ajutor, Comisia se poate întemeia pe un ansamblu de împrejurări de natură să indice existența în fapt a unei scheme de ajutor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 aprilie 1994, Germania și Pleuger Worthington/Comisia, C-324/90 și C-342/90, EU:C:1994:129, punctele 14 și 15).
- 80 Trebuie amintit că în decizia atacată, mai întâi, în considerentul (97) al acesteia, se arată că scutirea aplicabilă profitului excedentar s-a acordat în temeiul articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92. În continuare, în considerentul (98) al aceleiași decizii, se arată că aplicarea articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 de către administrația fiscală belgiană este explicată în expunerea de motive a Legii din 21 iunie 2004, în Circulara administrativă din 4 iulie 2006 și în răspunsurile ministrului finanțelor la întrebările parlamentare adresate referitoare la această aplicare. În sfârșit, în considerentul (99) al deciziei atacate, se concluzionează că articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, expunerea de

motive a Legii din 21 iunie 2004, Circulara administrativă din 4 iulie 2006 și răspunsurile ministrului finanțelor la întrebările parlamentare referitoare la aplicarea articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 constituie actele pe baza cărora se acordă scutirea aplicabilă profitului excedentar.

- 81 În schimb, în considerentul (125) al deciziei atacate se arată că nicio dispoziție a CIR 92 nu prevede o scutire în mod unilateral și abstract a unei părți fixe sau a unui procent fix din profitul înregistrat efectiv de o entitate belgiană care face parte dintr-un grup. În plus, se arată că articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 permite ajustări negative ale prețurilor de transfer cu condiția ca profitul care trebuie scutit, generat de tranzacția sau de înțelegerea internațională în discuție, să fi fost inclus în profitul contrapărții din străinătate la această tranzacție sau la această înțelegere.
- 82 Desigur, o anumită ambivalență pare să reiasă din raționamentul Comisiei în măsura în care, pe de o parte, reține ansamblul actelor enumerate în considerentul (99) al deciziei atacate ca dispoziții de bază ale schemei contestate, în timp ce, pe de altă parte, atunci când analizează sistemul de referință, în cadrul examinării existenței unui avantaj selectiv, afirmă că nicio dispoziție a CIR 92 nu prevede o scutire precum cea aplicată de autoritățile fiscale belgiene.
- 83 Cu toate acestea, din interpretarea deciziei atacate în ansamblu rezultă că articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, astfel cum a fost aplicat de autoritățile fiscale belgiene, constituie baza preținsei scheme de ajutor în cauză și că o astfel de aplicare poate fi dedusă din expunerea de motive a Legii din 21 iunie 2004, din Circulara administrativă din 4 iulie 2006 și din răspunsurile ministrului finanțelor la întrebările parlamentare referitoare la aplicarea articolului menționat.
- 84 Prin urmare, trebuie să se analizeze dacă pretinsa schemă de ajutor, care ar fi întemeiată pe actele identificate de Comisie, necesită măsuri suplimentare de punere în aplicare, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.
- 85 Următoarele considerații pot rezulta din definiția schemei de ajutor prevăzută la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, enunțată la punctul 77 de mai sus, astfel cum a fost interpretată de jurisprudență.
- 86 În primul rând, în măsura în care ajutoarele individuale sunt acordate fără intervenția unor măsuri suplimentare de punere în aplicare, elementele esențiale ale schemei de ajutor în discuție trebuie în mod necesar să reiasă din dispozițiile identificate ca temei al schemei menționate.
- 87 În al doilea rând, atunci când autoritățile naționale aplică schema menționată, aceste autorități nu pot dispune de o marjă de apreciere în ceea ce privește determinarea elementelor esențiale ale ajutorului în cauză și în ceea ce privește oportunitatea acordării acestuia. Astfel, pentru ca existența unor asemenea măsuri de punere în aplicare să fie exclusă, competența autorităților naționale ar trebui să se limiteze la o aplicare tehnică a dispozițiilor care se consideră că ar constitui schema în cauză, dacă este cazul după ce verifică dacă solicitanții îndeplinesc condițiile prealabile pentru a beneficia de aceasta.
- 88 În al treilea rând, rezultă din cuprinsul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 că actele care constituie temeiul schemei de ajutor trebuie să definească beneficiarii în mod general și abstract, chiar dacă ajutorul care le este acordat rămâne nedeterminat.
- 89 Prin urmare, trebuie să se analizeze în ce măsură elementele evidențiate mai sus rezultă din acte aflate la baza schemei de ajutor identificate de Comisie, astfel încât preținsele măsuri de ajutor, și anume scutirile aplicabile profitului excedentar, să poată fi acordate pe baza actelor menționate fără să fie necesară adoptarea unor măsuri suplimentare de punere în aplicare.

Cu privire la elementele esențiale ale schemei de ajutor în cauză

- 90 În considerentele (13)-(22) ale deciziei atacate, Comisia descrie schema de ajutor în cauză drept constând într-o scutire aplicabilă profitului excedentar și prezintă elementele care în esență constituie elementele esențiale pentru acordarea scutirii menționate, reluate în considerentul (102) al deciziei atacate. Astfel, în primul rând este luat în considerare faptul că entitățile belgiene vizate sunt entități integrate într-un grup multinațional. În al doilea rând este luată în considerare obținerea unei decizii anticipate a Serviciului Decizii Anticipate, care se referă la o situație nouă, precum o reorganizare care determină relocalizarea antreprenorului central în Belgia, crearea de locuri de muncă sau investiții. În al treilea rând se reține existența unor profituri care depășesc profiturile pe care entități autonome comparabile le-ar fi realizat în circumstanțe similare. În al patrulea rând, în schimb, nu este luată în considerare existența unei ajustări pozitive primare efectuate într-un alt stat membru.
- 91 În această privință, trebuie să se analizeze dacă elementele esențiale ale pretensei scheme de ajutor, arătate mai sus, reies din acte pe care Comisia le-a reținut drept constituind baza sistemului de scutire aplicabilă profitului excedentar.
- 92 Astfel, de la bun început trebuie să se sublinieze că în considerentele (101) și (139) ale deciziei atacate Comisia a arătat că elementele esențiale ale pretenșelor ajutoare fuseseră constatate pe baza examinării unui eșantion de decizii anticipate. Așadar, Comisia însăși a recunoscut că aceste elemente esențiale nu reieșeau din acte pe care susținea că se întemeia schema, ci din înseși deciziile anticipate sau mai degrabă dintr-un eșantion din acestea.
- 93 În orice caz, deși, desigur, unele dintre elementele esențiale ale schemei reținute de Comisie pot rezulta din actele identificate în considerentele (97)-(99) ale deciziei atacate, acest lucru nu este valabil pentru toate aceste elemente esențiale.
- 94 Astfel, după cum arată în mod întemeiat Regatul Belgiei și Magnetrol International, nici metoda de calcul al profitului excedentar în două etape, nici cerința privind investițiile, crearea de locuri de muncă, centralizarea sau intensificarea unor activități în Belgia nu rezultă, nici măcar în mod implicit, din actele reținute de Comisie în considerentele (97)-(99) ale deciziei atacate ca fiind baza schemei în discuție. Or, dacă aceste elemente, care, potrivit Comisiei înseși, fac parte din elementele esențiale ale pretensei scheme de ajutor, nu figurează în actele care sunt considerate drept constituind temeiul acestei scheme, punerea în aplicare a acestor acte și, prin urmare, acordarea pretenșelor ajutoare ar depinde în mod necesar de adoptarea unor măsuri suplimentare de punere în aplicare, astfel încât nu poate fi vorba despre o schemă de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.
- 95 Pe de o parte, actele identificate în considerentele (97)-(99) ale deciziei atacate, reluate la punctul 80 de mai sus, nu menționează metoda în două etape, care cuprinde MTMN pentru calcularea profitului excedentar. Or, din decizia atacată, în special din cuprinsul punctului 6.3.2 din aceasta [considerentele (133), (144) și (152)-(168) ale deciziei menționate], reiese că această metodă a fost aplicată în mod sistematic și constituie un element esențial al schemei, în măsura în care tocmai aplicarea acestei metode este cea care face selectivă schema menționată.
- 96 Prin urmare, fără a prejudeca problema dacă determinarea profitului excedentar urmând metoda în două etape, descrisă în decizia atacată, ar putea conduce la un avantaj selectiv, este necesar să se arate că acest element constitutiv al schemei în cauză nu rezultă totuși din actele de bază ale schemei menționate și nu poate fi aplicat, așadar, în lipsa unor măsuri suplimentare de punere în aplicare.
- 97 Pe de altă parte, în ceea ce privește investițiile, crearea de locuri de muncă, centralizarea sau intensificarea unor activități în Belgia de către solicitanții de decizii anticipate, trebuie să se arate că la punctul 6.3.2.1 din decizia atacată Comisia a arătat că, chiar dacă aceste elemente nu erau identificate

drept condiții pentru acordarea scutirii aplicabile profitului excedentar în temeiul articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, ele erau esențiale pentru a putea beneficia de o decizie anticipată care era obligatorie pentru acordarea scutirii în discuție.

- 98 Or, astfel cum recunoaște Comisia însăși, în special în considerentul (139) al deciziei atacate, aceste elemente nu rezultă din acte pe care se întemeiază schema în cauză, ci din deciziile anticipate înseși, conform eșantionului pe care l-a analizat. Prin urmare, astfel cum susțin în mod întemeiat Regatul Belgiei și Magnetrol International, dacă astfel de elemente nu reies din actele care, potrivit Comisiei, constituie temeiul schemei de ajutor, acestea din urmă trebuie în mod necesar să facă obiectul unor măsuri suplimentare de punere în aplicare. Astfel, dacă, după cum susține Comisia, asemenea investiții sunt luate în considerare de autoritățile fiscale belgiene pentru a acorda scutirea aplicabilă profitului excedentar, o asemenea luare în considerare ar implica în mod necesar efectuarea unei analize și a unei evaluări specifice a acestor investiții propuse de entitățile belgiene vizate, în special în ceea ce privește natura, valoarea sau alte caracteristici referitoare la executarea acestora. Or, o astfel de analiză nu s-ar putea realiza decât de la caz la caz și ar necesita, prin urmare, măsuri suplimentare de punere în aplicare.

Cu privire la marja de apreciere a autorităților fiscale belgiene

- 99 Astfel cum a arătat în mod întemeiat Comisia în considerentul (100) al deciziei atacate, existența unor măsuri suplimentare de punere în aplicare, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, implică exercitarea unei puteri de apreciere de către autoritatea fiscală care adoptă măsurile în discuție, care îi permite să influențeze caracteristicile, suma sau condițiile în care se acordă ajutorul. Comisia apreciază, dimpotrivă, că simpla aplicare tehnică a actului de acordare a ajutoarelor în cauză nu constituie o măsură suplimentară de punere în aplicare, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.
- 100 Astfel, trebuie să se arate că faptul că o cerere de aprobare prealabilă trebuie să fie adresată autorităților fiscale competente pentru a beneficia de un ajutor nu presupune că aceste autorități dispun de o putere de apreciere atunci când se limitează la a verifica dacă solicitantul îndeplinește criteriile necesare pentru a beneficia de ajutorul în discuție (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 17 septembrie 2009, Comisia/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, punctul 57).
- 101 În speță, nu se contestă că neimpozitarea profitului excedentar este condiționată de obținerea unei decizii anticipate. În această privință, trebuie amintit modul de redactare a articolului 20 din Legea din 24 decembrie 2002, potrivit căruia prin decizie anticipată trebuie să se înțeleagă actul juridic prin care Serviciul Public Federal al Finanțelor stabilește, în conformitate cu dispozițiile în vigoare, modul în care legea va fi aplicată unei situații sau unei operațiuni specifice care nu a produs încă efecte pe planul fiscal.
- 102 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă la adoptarea unor astfel de decizii anticipate serviciul menționat dispunea de o putere de apreciere care îi permitea să influențeze suma, elementele esențiale și condițiile în care era acordată scutirea aplicabilă profitului excedentar.
- 103 În primul rând, din expunerea de motive a Legii din 21 iunie 2004 de modificare a CIR 92 (astfel cum a fost rezumată la punctul 7 de mai sus) și din Circulara administrativă din 4 iulie 2006 (astfel cum a fost descrisă la punctele 9-11 de mai sus) reiese că ajustarea negativă prevăzută la articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 trebuie efectuată de la caz la caz, pe baza elementelor disponibile care sunt furnizate în special de contribuabil. În plus, se arată că nu se poate stabili niciun criteriu în ceea ce privește ajustarea menționată, având în vedere că aceasta trebuie efectuată de la caz la caz. Cu toate acestea, se precizează că este necesar să se efectueze o ajustare corelativă numai dacă administrația fiscală sau Serviciul Decizii Anticipate consideră că ajustarea este justificată în ceea ce privește

principiul și cuantumul său. Pe de altă parte, răspunsurile ministrului finanțelor la întrebările parlamentare referitoare la aplicarea articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 (astfel cum au fost rezumate la punctele 12-14 de mai sus) se limitează să menționeze în termeni generali poziția administrației fiscale belgiene în ceea ce privește profitul excedentar și principiul deplinei concurențe.

- 104 Din coroborarea acestor acte menționate la punctul 103 de mai sus se poate deduce că atunci când au adoptat decizii anticipate privind profitul excedentar autoritățile fiscale belgiene nu au procedat la o aplicare tehnică a cadrului de reglementare aplicabil, ci, dimpotrivă, au efectuat „de la caz la caz” o evaluare calitativă și cantitativă a fiecărei cereri, pe baza rapoartelor și a elementelor de probă furnizate de entitatea în cauză, pentru a decide dacă se justifică acordarea ajustării negative prevăzute la articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92. Prin urmare, contrar celor susținute de Comisie, în special în considerentul (106) al deciziei atacate, și în lipsa altor instrucțiuni care ar limita puterea de decizie a administrației fiscale belgiene, aceasta a trebuit în mod necesar să beneficieze de o putere de apreciere reală atunci când a decis că era necesar să acorde astfel de ajustări negative.
- 105 În al doilea rând, astfel cum s-a arătat la punctul 73 de mai sus, articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 prevede o ajustare negativă a profiturilor unei societăți numai dacă acestea au fost incluse în profitul unei alte societăți. Or, în practică, astfel cum este explicată, în special prin Circulara administrativă din 4 iulie 2006 și prin răspunsurile ministrului finanțelor la întrebările parlamentare referitoare la aplicarea articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, ajustarea negativă a fost efectuată de Serviciul Decizii Anticipate fără să se fi stabilit căror societăți străine trebuia să li se atribuie profitul excedentar.
- 106 În plus, din considerentele (67) și (68) ale deciziei atacate reiese că schema contestată nu vizează toate deciziile anticipate care au fost adoptate în temeiul articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92. Nu ar fi vorba decât despre deciziile anticipate care acordă ajustări negative fără ca administrația să fi verificat dacă profiturile în cauză fuseseră incluse în profiturile unei alte societăți din grupul stabilit într-o altă jurisdicție. În schimb, deciziile anticipate care, în conformitate cu modul de redactare a articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, acordă o ajustare negativă care corespunde ajustării pozitive a profiturilor impozabile ale unei alte societăți din grup cu sediul într-o altă jurisdicție nu ar face parte din schema de ajutor contestată.
- 107 Prin urmare, astfel cum susțin în mod întemeiat Regatul Belgiei și Magnetrol International, dacă, pe baza aceleiași dispoziții, administrația fiscală belgiană poate adopta atât decizii care, potrivit Comisiei, conferă ajutoare de stat, cât și decizii care nu conferă astfel de ajutoare, nu se poate susține în mod rezonabil că rolul acestei administrații se limitează la o aplicare tehnică a schemei în cauză.
- 108 În al treilea rând, pe baza informațiilor furnizate Comisiei de Regatul Belgiei în ceea ce privește funcționarea Serviciului Decizii Anticipate, este important să se examineze modul în care serviciul menționat a determinat, în cadrul examinării individuale a cererilor de decizii anticipate, dacă exista o situație care genera profit excedentar, dacă trebuia să se efectueze o ajustare negativă în temeiul articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 și care ar fi caracteristicile, valoarea și condițiile unei astfel de ajustări.
- 109 În ceea ce privește caracteristicile și condițiile în care se acordă scutirea aplicabilă profitului excedentar, este suficient să se amintească considerațiile de la punctele 90-98 de mai sus, potrivit cărora anumite elemente esențiale ale pretinsei scheme nu rezultă din actele care constituie fundamentul acesteia potrivit Comisiei.
- 110 În ceea ce privește valoarea care trebuie scutită, trebuie să se arate că procentul din profitul considerat excedentar nu este definit în actele pe care se întemeiază pretinsa schemă de ajutor. Astfel, nu se poate deduce din aceste acte nici un procent specific, nici un interval, nici măcar un plafon și nu se furnizează niciun element concret care să definească metoda de calcul care trebuie aplicată. Dimpotrivă, din decizia atacată [considerentul (103) al deciziei menționate] reiese că faptele

individuale, sumele în cauză și operațiunile care trebuie luate în considerare diferă de la o decizie anticipată la alta. De asemenea, descrierea profitului excedentar, în considerentul (15) al deciziei atacate, arată că determinarea acestuia necesită o apreciere de la caz la caz a studiilor prezentate de contribuabil în ceea ce privește, într-o primă etapă, profitul rezidual al societății, obținut din tranzacțiile sale cu societăți integrate în același grup și, în a doua etapă, profitul excedentar generat ca urmare a apartenenței la un grup, care va fi dedus din profitul rezidual, astfel cum a fost calculat în prima etapă.

- 111 Mai precis, astfel cum susțin în mod întemeiat Regatul Belgiei și Magnetrol International, parametrii pentru calculul profitului excedentar, precum și indicațiile necesare pentru luarea în considerare, în momentul adoptării deciziilor anticipate, a sinergiilor, a investițiilor, a centralizării activităților și a creării de locuri de muncă în Belgia nu sunt prevăzuți de actele care constituie, potrivit Comisiei, temeiul schemei contestate. Prin urmare, Serviciul Decizii Anticipate este cel care, pe de o parte, a stabilit elementele esențiale care erau necesare pentru obținerea unei ajustări negative și, pe de altă parte, a verificat dacă această cerință era îndeplinită în cazul în care a acceptat să acorde ajustarea menționată. Așadar, nu se poate susține că puterea de apreciere a autorităților fiscale belgiene se limita la o simplă aplicare tehnică a dispozițiilor identificate în considerentul (99) al deciziei atacate.
- 112 În al patrulea rând, trebuie să se ia în considerare faptul că procedura în fața Serviciului Decizii Anticipate include o fază preliminară în cursul căreia cererea de decizie anticipată este analizată și la finalizarea căreia numai o parte din cereri sunt luate în considerare în mod oficial. Astfel, din rapoartele anuale ale Serviciului Decizii Anticipate identificate de Regatul Belgiei, în special cel din anul 2014, reiese că doar aproximativ 50 % din dosarele care sunt deschise în faza de prenotificare au drept rezultat o decizie anticipată. Acest lucru constituie un indiciu al faptului că, spre deosebire de ceea ce susține Comisia, Serviciul Decizii Anticipate beneficiază de o putere de apreciere pe care o exercită efectiv atunci când acordă sau respinge, inclusiv în faza de prenotificare, cererile privind profitul excedentar.
- 113 În sfârșit, trebuie să se arate că în considerentul (106) al deciziei atacate Comisia precizează că Serviciul Decizii Anticipate dispune de o putere de apreciere limitată pentru a accepta rata exactă de ajustare negativă. Or, din considerațiile efectuate la punctele 101-112 de mai sus rezultă că autoritățile fiscale belgiene dispuneau în speță de o putere de apreciere cu privire la toate elementele esențiale ale preinsei scheme de ajutor.

Cu privire la definirea beneficiarilor

- 114 Referitor la definirea beneficiarilor, trebuie amintit că în considerentul (109) al deciziei atacate Comisia face trimitere la articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92. Acest articol, al cărui text este reluat la punctul 8 de mai sus, prevede că se aplică societăților care sunt integrate într-un grup multinațional, în ceea ce privește relațiile lor transfrontaliere reciproce.
- 115 Desigur, s-ar putea considera că articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 vizează o categorie generală și abstractă de entități, și anume societățile integrate într-un grup multinațional în cadrul relațiilor lor transfrontaliere reciproce. Totuși, beneficiarii schemei, astfel cum au fost menționați în decizia atacată, nu pot fi identificați numai pe baza acestei dispoziții, fără măsuri suplimentare de punere în aplicare.
- 116 Astfel, în speță, beneficiarii schemei, așa cum a fost reținută de Comisie, corespund unei categorii mult mai specifice decât cea care corespunde societăților integrate într-un grup multinațional în cadrul relațiilor lor transfrontaliere reciproce. În conformitate cu aprecierile efectuate de Comisie, în special în considerentul (102) al deciziei atacate, cu privire la elementele esențiale ale schemei de ajutor contestate, această schemă s-ar aplica unor societăți integrate într-un grup multinațional care, pe baza rapoartelor referitoare la prețurile de transfer și la existența profitului excedentar calculat prin

rapoartele menționate, revendică scutirea aplicabilă acestuia prin solicitarea unei decizii anticipate și care, pe de altă parte, realizează investiții, creează locuri de muncă sau efectuează o centralizare a unor activități în Belgia.

- 117 În plus, trebuie să se constate că celelalte acte care stau la baza schemei identificate de Comisie nu furnizează precizări suplimentare cu privire la definirea beneficiarilor schemei în cauză.
- 118 În ceea ce privește, în mod specific, Legea din 24 decembrie 2002, în măsura în care prevede la articolul 20 cerința referitoare la o situație sau la o operațiune specifică care nu a produs încă efecte pe planul fiscal, aceasta nu prevede dispoziții pentru definirea beneficiarilor pretinsei scheme. În ceea ce privește Circulara administrativă din 4 iulie 2006 și răspunsurile ministrului finanțelor din 13 aprilie 2005, din 11 aprilie 2007 și din 6 ianuarie 2015, nici conținutul acestor acte nu aduce precizări cu privire la beneficiarii pretinsei scheme. Pe de altă parte, este necesar să se arate că aceste din urmă acte au fost adoptate după anul 2004, anul începând cu care, potrivit Comisiei, schema în cauză a fost pusă în aplicare.
- 119 Prin urmare, nu se poate concluziona că beneficiarii pretinsei scheme de ajutor sunt definiți în mod general și abstract prin actele care stau la baza schemei de ajutor identificate de Comisie. O astfel de definire trebuie, așadar, să se efectueze în mod necesar prin măsuri suplimentare de punere în aplicare.
- 120 Din considerațiile care precedă rezultă că Comisia a concluzionat în mod eronat că sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar, astfel cum l-a definit în decizia atacată, nu necesită măsuri suplimentare de punere în aplicare și, prin urmare, că acesta constituia o schemă de ajutor, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.

Cu privire la existența unei linii de conduită sistematice

- 121 Concluzia formulată la punctul 120 de mai sus nu poate fi repusă în discuție de argumentele Comisiei întemeiate pe existența unei pretinse linii de conduită sistematice pe care ar fi identificat-o prin examinarea unui eșantion de 22 de decizii anticipate din cele 66 de decizii existente.
- 122 Astfel, trebuie amintită jurisprudența citată la punctul 79 de mai sus, potrivit căreia, în cadrul examinării unei scheme de ajutor și în lipsa identificării unui act juridic de instituire a unei scheme de ajutor, Comisia se poate totuși întemeia pe un ansamblu de împrejurări de natură să indice existența în fapt a unei scheme de ajutor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 aprilie 1994, Germania și Pleuger Worthington/Comisia, C-324/90 și C-342/90, EU:C:1994:129, punctele 14 și 15).
- 123 Prin urmare, nu se poate exclude posibilitatea Comisiei de a constata existența unei scheme de ajutor atunci când reușește să demonstreze în mod corespunzător cerințelor legale o linie de conduită sistematică, ale cărei caracteristici îndeplinesc cerințele prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.
- 124 Totuși, Comisia nu a reușit să demonstreze că linia de conduită pe care a identificat-o îndeplinea cerințele prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.
- 125 În primul rând, în privința argumentelor invocate de Comisie în special în ședință, potrivit cărora o asemenea linie sistematică ar putea constitui baza însăși a schemei de ajutor, este suficient să se amintească faptul că nu este vorba despre temeiul schemei care a fost reținut în decizia atacată. Astfel, după cum s-a arătat la punctul 80 de mai sus, în considerentele (97)-(99) ale deciziei atacate Comisia a arătat că articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, astfel cum a fost aplicat de administrația fiscală belgiană, constituia baza pretinsei scheme de ajutor în cauză și că o astfel de aplicare putea fi dedusă

din expunerea de motive a Legii din 21 iunie 2004, din Circulara administrativă din 4 iulie 2006 și din răspunsurile ministrului finanțelor la întrebările parlamentare referitoare la aplicarea articolului menționat.

- 126 În al doilea rând, presupunând că argumentele Comisiei trebuie înțelese în sensul că elementele esențiale ale schemei de ajutor reies dintr-o linie de conduită sistematică, care, la rândul său, ar reieși din eșantionul de decizii atacate pe care le-a examinat, trebuie să se constate că în decizia atacată Comisia nu a reușit să demonstreze în mod corespunzător cerințelor legale existența unei astfel de linii de conduită sistematice.
- 127 Mai întâi, trebuie să se arate că în considerentele (65) și (103) ale deciziei atacate Comisia recunoaște că a examinat un eșantion de 22 de decizii anticipate din cele 66 în cauză. Or, astfel cum arată în mod întemeiat Regatul Belgiei și Magnetrol International, Comisia nu a precizat în decizia atacată nici alegerea acestui eșantion, nici motivele pentru care acesta fusese considerat ca fiind reprezentativ pentru ansamblul deciziilor anticipate. Drept răspuns printre altele la o întrebare scrisă a Tribunalului, care a făcut de asemenea obiectul unor precizări în ședință, Comisia a arătat că solicitase deciziile anticipate adoptate în anii 2005 (întrucât nu fusese adoptată nicio decizie în anul 2004), 2007, 2010 și 2013 pentru a acoperi prin examinarea sa decizii adoptate la începutul, la mijlocul și la sfârșitul perioadei în care Serviciul Decizii Anticipate adoptase astfel de decizii.
- 128 În plus, decizia atacată conține, la punctele 62-64 și la nota de subsol 80 din aceasta, trimiteri la 6 decizii anticipate din cele 66 în cauză, care au fost descrise în mod succint și calificate drept exemple care pot ilustra ansamblul deciziilor anticipate. Or, nicio precizare nu figurează în decizia atacată cu privire la motivele pentru care aceste 6 exemple au fost alese, pentru care aceste decizii anticipate analizate constituie o bază suficient de reprezentativă pentru toate cele 66 de decizii anticipate și pentru care aceste 6 exemple sunt suficiente pentru a fundamenta concluzia Comisiei cu privire la existența unei linii de conduită sistematice a autorităților fiscale belgiene.
- 129 În continuare, trebuie amintite considerațiile enunțate la punctele 103-112 de mai sus, potrivit cărora autoritățile fiscale belgiene ar fi examinat de la caz la caz fiecare solicitare și ar fi beneficiat de o putere de apreciere care depășea cu mult o simplă aplicare tehnică a dispozițiilor identificate în considerentul 99 al deciziei atacate atunci când au adoptat fiecare decizie anticipată în urma acestei examinări, ceea ce, în sine, ar infirma caracterul sistematic al pretensei linii de conduită exercitate de autoritățile fiscale belgiene. În plus, existența unei linii de conduită sistematice este repusă în discuție de constatarea efectuată la punctul 98 de mai sus cu privire la măsurile suplimentare de aplicare care ar fi necesare pentru a pune în aplicare sistemul privind profitul excedentar contestat în speță.
- 130 În sfârșit, Regatul Belgiei și Magnetrol International arată că mai multe decizii anticipate nu includ elementele esențiale ale pretensei scheme de ajutor invocate de Comisie în decizia atacată, printre altele ca urmare a faptului că nu toate acestea vizează rolul de antreprenor central, astfel cum a fost luat în considerare de Comisie, o centralizare sau o recentralizare de activități nu s-a produs în toate cazurile, iar calculul profitului excedentar ar fi fost efectuat de la caz la caz și nu întotdeauna potrivit metodei de calcul în două etape, criticată de Comisie.
- 131 În această privință, trebuie să se arate că deficiențele identificate la punctele 127 și 128 de mai sus nu pot fi compensate prin informații suplimentare furnizate de Comisie ca răspuns la întrebările Tribunalului, prezentate la punctul 49 de mai sus, în ceea ce privește eșantionul de decizii anticipate pe care le analizase. Astfel, Tribunalul nu poate, fără a depăși limitele controlului de legalitate al deciziei atacate, să se întemeieze, pentru a respinge un motiv de anulare care îi este prezentat, pe motive străine deciziei menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 aprilie 2016, Irlanda și Aughinish Alumina/Comisia, T-50/06 RENV II și T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, punctul 145).

- 132 În orice situație, astfel cum arată în mod întemeiat Regatul Belgiei și Magnetrol International, din informațiile suplimentare furnizate de Comisie în răspunsul la întrebările Tribunalului reiese că deciziile anticipate care fac parte din eșantionul examinat de Comisie se referă la răspunsuri individuale date de autoritățile fiscale belgiene la situații variate care le-au fost prezentate. Astfel, informațiile furnizate cu privire la 22 de decizii arată că acestea din urmă au fost adoptate în cadrul unor situații diferite, precum fuziunea sau restructurarea activităților de producție, construirea unor instalații noi, creșterea capacității de producție a instalațiilor existente sau internalizarea unor activități de aprovizionare. Astfel, spre deosebire de ceea ce reiese din considerentul (15) al deciziei atacate și din raționamentul urmat de Comisie pentru a demonstra că pretinsa schemă contestată conferă beneficiarilor un avantaj selectiv (punctul 6.3.2.2 din decizia atacată), deciziile anticipate care fac parte din eșantionul examinat nu se referă toate la situații în care o structură de „antreprenor central” a fost pusă în aplicare de entitatea belgiană în discuție.
- 133 În plus, din informațiile furnizate de Comisie în răspunsul său la întrebările Tribunalului, identificate la punctul 49 de mai sus, reiese că abordarea în două etape pentru calculul profitului excedentar, identificată de Comisie ca fiind unul dintre elementele esențiale ale pretinsei scheme de ajutor, astfel cum a fost descrisă de Comisie în considerentul (15) al deciziei atacate, care implică în special utilizarea rapoartelor privind prețurile de transfer și MTMN, nu a fost adoptată în mod sistematic.
- 134 Prin urmare, pe lângă deficiențele identificate la punctele 127 și 128 de mai sus, care ar infirma argumentele cu privire la existența unei linii de conduită sistematice a autorităților fiscale belgiene, eșantionul la care face referire Comisia în decizia atacată nu poate demonstra în mod necesar că o astfel de linie de conduită sistematică a existat efectiv și că aceasta ar fi fost urmată în toate deciziile anticipate în cauză.

Concluzie privind calificarea măsurilor contestate drept schemă de ajutor

- 135 Din considerațiile care precedă reiese că Comisia a considerat în mod eronat că sistemul belgian referitor la profitul excedentar în cauză, astfel cum a fost prezentat în decizia atacată, constituia o schemă de ajutor.
- 136 Prin urmare, trebuie să se admită motivele invocate de Regatul Belgiei și de Magnetrol International, întemeiate pe încălcarea articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, în ceea ce privește concluzia formulată în decizia atacată cu privire la existența unei scheme de ajutor. În consecință, fără să fie necesară examinarea celorlalte motive invocate împotriva deciziei atacate, se impune anularea acesteia în ansamblul său, în măsura în care se întemeiază pe considerația eronată privind existența unei astfel de scheme.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 137 Potrivit articolului 134 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia să suporte, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, cheltuielile de judecată efectuate de Regatul Belgiei, inclusiv cele aferente procedurii privind măsurile provizorii, și cheltuielile de judecată efectuate de Magnetrol International, în conformitate cu concluziile acestora din urmă.
- 138 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, statele membre care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. Prin urmare, Irlanda va suporta propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive,

TRIBUNALUL (Camera a șaptea extinsă)

declară și hotărăște:

- 1) **Conexează cauzele T-131/16 și T-263/16 în vederea pronunțării prezentei hotărâri.**
- 2) **Anulează Decizia (UE) 2016/1699 a Comisiei din 11 ianuarie 2016 privind schema de ajutoare de stat privind scutirea aplicabilă profitului excedentar SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) pusă în aplicare de Belgia.**
- 3) **Comisia Europeană suportă, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, cheltuielile de judecată efectuate de Regatul Belgiei, inclusiv cele aferente procedurii privind măsurile provizorii, și cheltuielile de judecată efectuate de Magnetrol International.**
- 4) **Irlanda suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 14 februarie 2019.

Semnături

Cuprins

Istoricul cauzei	2
Cadrul juridic	2
Cu privire la Codul privind impozitul pe venit din anul 1992	2
Cu privire la Legea din 24 decembrie 2002	2
Cu privire la Legea din 21 iunie 2004 de modificare a CIR 92	2
– Expunerea de motive	3
– Articolul 185 alineatul 2 din CIR 92	3
Cu privire la Circulara administrativă din 4 iulie 2006	3
Cu privire la răspunsurile ministrului finanțelor la întrebările parlamentare referitoare la aplicarea articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92	4
Decizia atacată	4
Procedura și concluziile	8
Procedura și concluziile părților în cauza T-131/16	8
Procedura și concluziile părților în cauza T-263/16	9
În drept	10
Observații introductive	10
Cu privire la pretinsa ingerință a Comisiei în competențele exclusive ale Regatului Belgiei în materie de fiscalitate directă	11
Cu privire la existența unei scheme de ajutor, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589	14
Cu privire la elementele esențiale ale schemei de ajutor în cauză	16
Cu privire la marja de apreciere a autorităților fiscale belgiene	17
Cu privire la definirea beneficiarilor	19
Cu privire la existența unei linii de conduită sistematice	20
Concluzie privind calificarea măsurilor contestate drept schemă de ajutor	22
Cu privire la cheltuielile de judecată	22