



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 3 decembrie 2020¹

Cauza C-337/19 P

**Comisia Europeană
împotriva
Regatului Belgiei și**

Magnetrol International

„Recurs – Ajutoare de stat – Decizii fiscale anticipate («tax rulings») – Ajustarea profitului în funcție de «profitul excedentar» – Regulamentul (UE) 2015/1589 – Articolul 1 litera (d) – Schemă de ajutoare – Noțiunea de schemă – Calitatea de schemă a unei practici administrative constante a autorităților fiscale – Dovedire de către Comisia Europeană a unei practici administrative constante – Eșantion reprezentativ – Lipsa unor măsuri de punere în aplicare suplimentare – Definiție generală și abstractă a întreprinderilor beneficiare – Admisibilitatea unui recurs incident”

I. Introducere

1. Noțiunea de schemă de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul (UE) 2015/1589 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 TFUE² poate include de asemenea o practică administrativă constantă a autorităților unui stat membru? În cazul unui răspuns afirmativ, care sunt cerințele care trebuie impuse Comisiei Europene pentru dovedirea unei astfel de practici administrative constante?

2. Aceste două probleme se află în centrul prezentului recurs introdus de Comisie împotriva Hotărârii Tribunalului din 14 februarie 2019³. Contextul litigiului îl constituie practica autorităților fiscale belgiene din perioada 2004-2014, care depășea cadrul legislativ din acest stat, de a ajusta, prin intermediul unor decizii fiscale anticipate („tax rulings”), profitul realizat de întreprinderile unor grupuri transfrontaliere cu titlu de profit excedentar (practică denumită de asemenea, uneori, scutire aplicabilă profitului excedentar). În acest cadru, la cerere, a fost luat în considerare în scopul impozitării, în loc de propriul profit, profitul unei întreprinderi individuale comparabile. Prin Decizia (UE) 2016/1699 din 11 ianuarie 2016⁴, Comisia a calificat această practică drept ajutor interzis.

¹ Limba originală: germana.

² Regulamentul Consiliului din 13 iulie 2015 (JO 2015, L 248, p. 9).

³ Belgia și Magnetrol International/Comisia (T-131/16 și T-263/16, EU:T:2019:91).

⁴ Decizia privind schema de ajutoare de stat SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) pusă în aplicare de Belgia (JO 2016, L 260, p. 61), articolul 1.

3. Recursul nu privește aspectul dacă asemenea decizii fiscale anticipate constituie, pe fond, ajutoare interzise⁵. Problema care se ridică este doar aceea dacă și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce condiții Comisia poate critica „la pachet”, ca schemă de ajutor, un număr mare de astfel de decizii fiscale anticipate. Importanța practică mare a acestei probleme este ilustrată de împrejurarea că procedura în discuție în speță este o procedură-pilot, în fața Tribunalului fiind suspendate acțiunile altor 28 de beneficiari ai ajutorului prezumat⁶.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul juridic al acestui recurs îl constituie articolele 107 și 108 TFUE, precum și Regulamentul 2015/1589.

5. Articolul 1 din Regulamentul 2015/1589 conține diferite definiții. Potrivit literei (d) a acestui articol, „«schemă de ajutor» înseamnă 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 de timp nedeterminată și/sau într-un quantum nedeterminat”.

6. În conformitate cu articolul 1 litera (e) din acest regulament, „«ajutor individual» înseamnă orice ajutor de stat care nu este acordat în baza unei scheme de ajutor de stat sau este acordat în baza unei scheme, dar trebuie notificat în mod individual”.

B. Dreptul belgian

1. *Codul privind impozitul pe venit*

7. În Belgia, normele privind impozitarea veniturilor sunt cuprinse în Code des impôts sur les revenus 1992 (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”.

8. Articolul 185 din CIR 92 prevede în această privință că societățile sunt supuse impozitului în ceea ce privește valoarea totală a beneficiilor lor, inclusiv a dividendelor distribuite.

⁵ A se vedea în această privință cauzele pendinte C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-898/19 P, Irlanda/Comisia și alții, și C-465/20 P, Comisia/Irlanda și alții.

⁶ A se vedea în special acțiunile introduse de intervenienții în prezentul recurs: T-201/16, Soudal/Comisia, T-278/16, Atlas Copco Airpower și Atlas Copco/Comisia, T-335/16, Esko-Graphics/Comisia, T-370/16, Anheuser-Busch Inbev și Ampar/Comisia, T-467/16, Flir Systems Trading Belgium, T-637/16, Wabco Europe/Comisia, și T-832/16, Celio International/Comisia.

2. Legea din 24 decembrie 2002

9. La 24 decembrie 2002, Belgia a promulgat 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)⁷.

10. Articolul 20 din această lege prevede că Service public fédéral des Finances (Serviciul Public Federal al Finanțelor, Belgia) se pronunță, în cadrul unei decizii anticipate, cu privire la orice cerere referitoare la aplicarea legilor fiscale. O 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. Decizia anticipată nu cuprinde o scutire sau reducere a impozitului.

11. Articolul 22 din Legea din 24 decembrie 2002 prevede printre altele că o decizie anticipată nu poate fi emisă în cazul în care cererea se referă la situații sau la operațiuni identice cu cele care au produs deja efecte pe plan fiscal în privința solicitantului.

3. Legea din 21 iunie 2004 de modificare a CIR 92

12. Prin Legea din 21 iunie 2004 de modificare a CIR 92 și a Legii din 24 decembrie 2002⁸, Belgia a introdus noi dispoziții fiscale privind tranzacțiile transfrontaliere ale unor entități afiliate din cadrul unui grup multinațional, prevăzând printre altele o ajustare a profiturilor, denumită „ajustare corelativă”.

13. Potrivit expunerii de motive a proiectului de lege prezentat de Guvernul belgian Camerei Deputaților, această lege urmărea, pe de o parte, să adapteze CIR 92 pentru a integra în aceasta în mod expres principiul deplinei concurențe, general recunoscut pe plan internațional. Pe de altă parte, Legea din 24 decembrie 2002 trebuia modificată pentru a acorda Serviciului Decizii Anticipate competența adoptării acestor decizii. Principiul deplinei concurențe a fost 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.

14. 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 ajustări ale profiturilor rezultate din tranzacții transfrontaliere intragrup, în cazul în care prețurile de transfer aplicate nu reflectă mecanismele pieței și principiul deplinei concurențe. În plus, noțiunea de „ajustare corespunzătoare”, introdusă prin articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, este justificată de obiectivul evitării sau al eliminării unei (posibile) duble impuneri. De asemenea, se precizează că această ajustare trebuie efectuată în fiecare caz concret, pe baza informațiilor disponibile, care sunt furnizate în special de persoana impozabilă. O ajustare corespunzătoare ar trebui efectuată numai în cazul în care administrația fiscală consideră că, într-un alt stat membru, ajustarea primară ar fi justificată în ceea ce privește principiul și cuantumul acesteia.

⁷ Moniteur belge nr. 410 din 31 decembrie 2002, ediția a doua, p. 58817.

⁸ Moniteur belge din 9 iulie 2004.

15. Articolul 185 alineatul 2 din CIR 92 prevede:

„[P]entru 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.

Primul paragraf se aplică prin decizia anticipată fără a aduce atingere aplicării Convenției privind eliminarea dublei impuneri⁹.”

4. Poziția autorităților fiscale belgiene

16. Poziția autorităților fiscale belgiene rezultă dintr-o circulară din 4 iulie 2006 privind aplicarea principiului deplinei concurențe, precum și din mai multe răspunsuri furnizate de ministrii de finanțe belgieni respectivi ca urmare a unor interpelări parlamentare.

17. Circulara din 4 iulie 2006 a fost transmisă, în numele ministrului finanțelor, funcționarilor Administrației Fiscale Generale, pentru a aduce precizări printre altele cu privire la introducerea unui alineat 2 la articolul 185 din CIR 92 și la adaptarea corespunzătoare a acestui cod. Circulara arată că aceste modificări, aflate în vigoare de la 19 iulie 2004, sunt destinate să pună în aplicare principiul deplinei concurențe în dreptul fiscal belgian. Ele constituie temeiul juridic pentru adaptarea, în cadrul unui grup multinațional, a profitului imposibil rezultat din relații transfrontaliere între întreprinderi afiliate.

18. Circulara precizează, pe de o parte, că ajustarea pozitivă prevăzută la articolul 185 alineatul 2 litera a) din CIR 92 permite o creștere a profiturilor societății naționale care aparține unui grup multinațional. Acest lucru ar avea ca scop includerea profiturilor pe care societatea națională le-ar fi realizat în cadrul unei anumite tranzacții într-un context conform cu principiul deplinei concurențe.

19. Pe de altă parte, circulara arată că ajustarea corelativă negativă prevăzută la articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 are ca scop evitarea sau eliminarea unei (posibile) duble impuneri. Într-un caz concret, această ajustare ar trebui efectuată pe baza informațiilor disponibile, prezentate în special de persoana imposibilă. Efectuarea unei ajustări corelative ar fi necesară 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

⁹ Al doilea paragraf al articolului 185 alineatul 2 din CIR 92 nu figurează la punctul 8 din hotărârea atacată, deși este menționat în considerentul (29) al deciziei în litigiu.

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.

20. La 13 aprilie 2005, ministrul belgian al finanțelor a confirmat, ca răspuns la întrebările parlamentare referitoare la regimul fiscal al profitului excedentar, în primul rând, că articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 viza situația în care o decizie anticipată era emisă în aplicarea unei metode care permite obținerea unui profit conform cu principiul deplinei concurențe, în al doilea rând, că profiturile cuprinse în rapoartele financiare belgiene ale unui grup internațional care operează în Belgia care erau superioare profiturilor realizate conform principiului deplinei concurențe nu trebuie luate în considerare pentru stabilirea profitului fiscal în Belgia și, în al treilea rând, că sarcina de a stabili care societăți străine ar trebui să încorporeze aceste profituri suplimentare în profiturile lor nu este de competența autorităților fiscale belgiene.

21. 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 până la acea dată fuseseră primite numai cereri de ajustare negativă. În plus, el a precizat că, pentru determinarea metodei de stabilire a profitului realizat de întreprinderea belgiană conform principiului deplinei concurențe, în cadrul deciziilor anticipate se ținea seama de funcțiile exercitate, de riscurile suportate și de activele care erau afectate unor activități care nu avuseseră încă un impact fiscal în Belgia. Astfel, profitul evidențiat în rapoartele financiare belgiene ale grupului multinațional, care depășește profitul realizat conform principiului deplinei concurențe, nu ar trebui inclus în profitul fiscal impozabil în Belgia. În sfârșit, ministrul finanțelor belgian a arătat din nou că nu intră în atribuțiile autorității fiscale belgiene să determine căror societăți străine trebuia să li se atribuie profitul excedentar. Ar fi imposibil să se efectueze, în această privință, un schimb de informații cu autoritățile fiscale străine.

22. La 6 ianuarie 2015, ministrul finanțelor belgian a confirmat că principiul pe care erau bazate deciziile anticipate era impozitarea profitului care corespundea, pentru întreprinderea în cauză, unui profit realizat conform principiului deplinei concurențe și a revalidat răspunsurile date de predecesorul său la 11 aprilie 2007 cu privire la faptul că autoritatea fiscală belgiană nu trebuia să stabilească cărei societăți străine trebuia să i se atribuie profitul excedentar neimpozitat în Belgia.

III. Situația de fapt și procedura în fața Tribunalului

A. Istoricul litigiului

23. Între anii 2004 și 2014, administrația fiscală belgiană a efectuat ajustări negative ale profitului a 55 de întreprinderi din „grupuri transfrontaliere” stabilite în Belgia, prin intermediul a 66 de decizii fiscale anticipate.

24. Ea s-a întemeiat în această privință pe articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92. Acesta permite o ajustare a profiturilor între două societăți afiliate în cadrul unui grup dacă condițiile convenite între cele două societăți ar fi fost aceleași cu cele care ar fi fost convenite între întreprinderi independente.

25. Cu toate acestea, potrivit Comisiei, nu au fost reevaluate pe baza criteriului deplinei concurențe prețurile prestațiilor furnizate între două întreprinderi afiliate, astfel cum este prevăzut la articolul 185 alineatul 2 din CIR 92, ci autoritățile fiscale belgiene au comparat, în

definitiv, profiturile unei societăți integrate într-un „grup transfrontalier” cu cel al unei societăți neafiliate. În concret, acest profit excedentar a fost determinat prin estimarea profitului mediu ipotetic pe care o întreprindere autonomă, care desfășoară o activitate similară, l-ar putea realiza într-o situație comparabilă, iar această sumă a fost dedusă din profitul real obținut de întreprinderea belgiană în cauză¹⁰. Potrivit autorităților belgiene, suma rămasă s-ar datora sinergiilor, economiilor de scară sau altor avantaje care decurg din apartenența la un grup multinațional și care nu ar exista pentru o întreprindere autonomă comparabilă¹¹.

26. Prin Decizia din 11 ianuarie 2016, Comisia a constatat că ajustările 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 a fost pusă în aplicare cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE.

27. Pe de altă parte, Comisia a dispus recuperarea ajutoarelor acordate de la beneficiari, a căror listă definitivă trebuia stabilită ulterior de Regatul Belgiei. Or, în anexa la decizia în litigiu figurează deja 55 de destinatari, printre care Magnetrol International NV, Soudal BV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Wabco Europe BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB și Celio International NV.

28. În considerentele (94)-(110) ale deciziei în litigiu, Comisia a apreciat că adoptarea deciziilor anticipate în cauză, în ansamblul său, constituia o schemă de ajutor întemeiată pe articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, astfel cum a fost aplicată de administrația fiscală belgiană. În plus, Comisia a considerat că aceste scutiri fuseseră acordate fără a fi fost necesare măsuri de punere în aplicare a dispozițiilor de bază, din moment ce autoritățile belgiene aprobaseră deciziile anticipate în conformitate cu o linie de conduită sistematică. 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 erau aplicabile întreprinderilor afiliate care făceau parte dintr-un grup multinațional¹².

B. Procedura în fața Tribunalului

29. La 22 martie și, respectiv, la 25 mai 2016, Belgia și Magnetrol International au introdus acțiuni împotriva deciziei în litigiu, pe care Tribunalul le-a conexas în vederea unei proceduri orale comune. Irlanda a intervenit în favoarea Belgiei.

30. În susținerea acțiunii formulate, Belgia și Magnetrol International au invocat în esență următoarele motive:

- ingerința Comisiei în competența exclusivă a Belgiei în materie de fiscalitate directă;
- constatarea eronată a existenței unei scheme de ajutor;
- constatarea eronată potrivit căreia deciziile fiscale anticipate privind profitul excedentar constituiau ajutoare de stat, precum și încălcarea principiilor legalității și protecției încrederii legitime.

¹⁰ Considerentul (13) al deciziei în litigiu.

¹¹ Considerentul (14) al deciziei în litigiu.

¹² A se vedea punctul 17 din hotărârea atacată.

31. Tribunalul a anulat decizia în litigiu prin intermediul hotărârii atacate. Deși Tribunalul a respins ca neîntemeiat motivul potrivit căruia Comisia ar fi adus atingere suveranității fiscale a Belgiei (punctele 59-74 din hotărârea atacată), el a constatat totuși că motivele invocate de Belgia și de Magnetrol International referitoare la încălcarea articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 în ceea ce privește pretinsa existență a unei scheme de ajutor erau întemeiate (punctele 75-135 din hotărârea atacată). Prin urmare, nu mai era necesară examinarea celorlalte motive (punctul 136 din hotărârea atacată).

IV. Procedura în fața Curții

32. Comisia a formulat recurs împotriva Hotărârii Tribunalului la 24 aprilie 2019.

33. La 18 iulie 2019, Belgia a formulat un recurs incident.

34. Prin Ordonanțele din 15 octombrie 2019, președintele Curții a admis cererile de intervenție în favoarea Magnetrol International formulate de Soudal, de Esko-Graphics, de Flir Systems Trading Belgium, de Anheuser-Busch InBev și Ampar, de Wabco Europe, de Atlas Copco Airpower și de Atlas Copco, precum și de Celio International.

35. Comisia solicită Curții:

- anularea hotărârii atacate în măsura în care Tribunalul a constatat că, în decizia în litigiu, sistemul aplicabil profitului excedentar a fost considerat în mod neîntemeiat drept o schemă de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589;
- trimiterea cauzei spre rejudicare Tribunalului, pentru ca acesta să se pronunțe cu privire la restul motivelor, și
- soluționarea odată cu fondul a cererii privind cheltuielile de judecată.

36. Belgia, Magnetrol International și intervenientele solicită Tribunalului:

- respingerea recursului și
- obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

37. În cadrul recursului incident, Belgia solicită Curții:

- anularea hotărârii atacate în măsura în care Tribunalul a respins primul motiv invocat de Belgia și pronunțarea cu privire la acest motiv;
- confirmarea hotărârii atacate și
- obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată efectuate în recursul incident.

38. Comisia solicită respingerea recursului incident.

39. Comisia, Belgia, Magnetrol International și intervenientele și-au prezentat observațiile cu privire la recurs în scris și oral, în ședința din 24 septembrie 2020¹³.

V. Apreciere

A. Cu privire la admisibilitatea recursului

40. Belgia, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics și Wabco Europe susțin că recursul Comisiei este în întregime inadmisibil. În primul rând, ele contestă concluziile Comisiei. În al doilea rând, Comisia ar urmări o reevaluare a situației de fapt. În sfârșit, în al treilea rând, Comisia nu ar prezenta în ce constau erorile de drept săvârșite de Tribunal.

1. Cu privire la concluziile Comisiei

41. Mai întâi, Magnetrol International, Soudal, Esko-Graphics și Wabco Europe consideră că concluziile Comisiei sunt inadmisibile. Comisia ar solicita să se anuleze numai partea din hotărâre care o lezează. Or, partea atacată a dispozitivului prin care Tribunalul a anulat decizia în litigiu ar fi indivizibilă.

42. Potrivit articolului 169 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, pe calea recursului se poate cere anularea, în tot sau în parte, a deciziei Tribunalului, astfel cum figurează în dispozitivul acestei decizii.

43. Comisia solicită Curții „anularea hotărârii atacate în măsura în care Tribunalul a constatat că, în decizia în litigiu, sistemul aplicabil profitului excedentar a fost considerat în mod eronat drept o schemă de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589”. În această privință, din cererea de recurs a Comisiei reiese fără echivoc că aceasta urmărește anularea dispozitivului prin care Tribunalul a anulat decizia în litigiu. Acest lucru corespunde anulării în întregime a hotărârii Tribunalului, prin care acesta a admis în totalitate cererile formulate de Belgia și de Magnetrol International. Astfel, Tribunalul nu a respins în parte aceste cereri.

44. Întrucât rezultă în mod clar că recursul vizează anularea hotărârii atacate¹⁴, concluziile Comisiei sunt, în această privință, admisibile.

2. Cu privire la critica potrivit căreia Comisia urmărește să obțină o reevaluare a faptelor stabilite de Tribunal

45. Belgia, Soudal și Esko-Graphics reproșează de asemenea Comisiei că solicită o reevaluare de către Curte a situației de fapt. Prin recursul formulat, Comisia ar urmări, în definitiv, înlocuirea motivării deciziei în litigiu.

46. În conformitate cu articolul 256 alineatul (1) al doilea paragraf TFUE și cu articolul 58 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție, recursul se limitează la chestiuni de drept. În consecință, Tribunalul este singurul competent să constate și să evalueze faptele pertinente, precum și să

¹³ Celio International a participat doar la procedura orală.

¹⁴ A se vedea de exemplu Hotărârea din 7 aprilie 2016, Akhras/Consiliul (C-193/15 P, EU:C:2016:219, punctul 34).

aprecieze elementele de probă. Aprecierea faptelor și a elementelor de probă nu constituie, așadar, cu excepția cazului denaturării acestora, o chestiune de drept supusă ca atare controlului Curții în cadrul unui recurs¹⁵.

47. Or, Comisia nu se limitează să critice constatarea și aprecierea faptelor pertinente de către Tribunal. Dimpotrivă, aceasta susține în mai multe rânduri că Tribunalul a denaturat faptele. În plus, Comisia nu se limitează să invoce motive de fapt, ci invocă de asemenea, astfel cum vom arăta ulterior¹⁶, erori de drept.

3. Cu privire la motivarea suficientă a recursului

48. În sfârșit, Belgia, Soudal și Esko-Graphics critică faptul că Comisia nu ar fi dovedit modul în care Tribunalul ar fi interpretat eronat articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.

49. Potrivit unei jurisprudențe constante, rezultă în special din articolul 168 alineatul (1) litera (d) și din articolul 169 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Curții că un recurs trebuie să indice cu precizie elementele criticate din decizia a cărei anulare se solicită, precum și argumentele de drept care susțin în mod concret această cerere. Un recurs care se limitează la a repeta sau la a reproduce textual motivele și argumentele care au fost deja prezentate în fața Tribunalului nu răspunde acestor cerințe de motivare¹⁷.

50. Or, Comisia critică anumite părți din hotărârea atacată și menționează în această privință puncte specifice din aceasta¹⁸. Mai mult, ea explică modul în care, în opinia sa, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept în aplicarea diferitor condiții prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.

51. Prin urmare, recursul este motivat suficient.

4. Concluzie cu privire la admisibilitatea recursului

52. În concluzie, recursul este admisibil.

B. Temeinicia recursului

53. Recursul Comisiei cuprinde un motiv unic. Tribunalul ar fi săvârșit o eroare de drept în interpretarea noțiunii de schemă de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 și, în plus, ar fi denaturat decizia în litigiu prin faptul că nu a prezentat condițiile unei scheme de ajutor.

¹⁵ A se vedea hotărârile Curții pronunțate în perioada recentă: Hotărârea din 28 noiembrie 2019, Brugg Kabel și Kabelwerke Brugg/Comisia (C-591/18 P, nepublicată, EU:C:2019:1026, punctul 32), Hotărârea din 4 martie 2020, Buonotourist/Comisia (C-586/18 P, EU:C:2020:152, punctul 67), și Hotărârea din 28 mai 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Comisia (C-309/19 P, EU:C:2020:401, punctul 10).

¹⁶ Punctul 58 din prezentele concluzii.

¹⁷ A se vedea jurisprudența Curții din perioada recentă: Hotărârea din 4 aprilie 2019, OZ/EIB (C-558/17 P, EU:C:2019:289, punctul 33), precum și Ordonanța din 15 ianuarie 2020, BS/Parlamentul (C-642/19 P, nepublicată, EU:C:2020:32, punctul 17), și Ordonanța din 3 septembrie 2020, ZW/EIB (C-50/20 P, nepublicată, EU:C:2020:652, punctul 15).

¹⁸ A se vedea un cuprins la punctele 17-20 din recurs.

54. Potrivit Tribunalului, Comisia a considerat în mod eronat că practica sistematică a autorităților belgiene de ajustare a profiturilor, care depășește domeniul de aplicare al articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, constituie o schemă de ajutor (punctul 135 din hotărârea atacată). Comisia nu ar fi examinat toate deciziile fiscale anticipate, ci doar un eșantion din acestea. Procedând astfel, ea nu ar fi dovedit, în opinia Tribunalului, că autoritățile fiscale belgiene au urmat, în toate deciziile anticipate, o linie de conduită sistematică (punctul 134 din hotărârea atacată).

55. Conform articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, o schemă de ajutor este orice act pe 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.

56. Pe de altă parte, expresia „ajutor individual” desemnează, potrivit articolului 1 litera (e) din acest regulament, ajutoarele care nu sunt acordate pe baza unei scheme de ajutor sau alocările acordate pe baza unei scheme, care trebuie notificate în mod individual.

57. Rezultă din cele ce precedă că o schemă de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 cuprinde trei condiții: în primul rând, aceasta trebuie să constituie o schemă. În al doilea rând, alocările individuale de ajutor trebuie acordate fără măsuri de punere în aplicare suplimentare. În al treilea rând, întreprinderile cărora le sunt acordate ajutoarele trebuie să fie definite în schemă într-un mod general și abstract. Aceste condiții trebuie îndeplinite în mod cumulativ.

58. Tribunalul a concluzionat că niciuna dintre aceste condiții nu este îndeplinită. Comisia apreciază că, procedând astfel, Tribunalul a interpretat în mod eronat toate cele trei condiții prevăzute la articolul 1 litera (d) (primul, al doilea și al treilea aspect al motivului de recurs). Numai în măsura în care acest lucru este valabil pentru fiecare dintre cele trei condiții, recursul Comisiei poate fi, în cele din urmă, admis.

59. În schimb, al patrulea și ultimul aspect al motivului de recurs, potrivit căruia Tribunalul nu ar fi ținut seama de sensul și de obiectivul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, nu constituie, în realitate, un aspect autonom al motivului de recurs. Dimpotrivă, de sensul și de obiectivul unei dispoziții trebuie să se țină seama în interpretarea fiecăreia dintre condițiile sale. Prin urmare, acest aspect va fi examinat, așadar, împreună cu celelalte trei aspecte.

1. Cu privire la prima condiție, referitoare la existența unei „scheme” (primul aspect al motivului de recurs)

60. Prin intermediul primului aspect al motivului de recurs, Comisia reproșează Tribunalului că a interpretat în mod eronat, la punctul 78 și următoarele din hotărârea atacată, prima condiție prevăzută la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, și anume noțiunea de schemă. În plus, acesta ar fi denaturat considerentele (94)-(110) ale deciziei în litigiu atunci când a considerat, la punctul 94 din hotărârea atacată, că numai actele menționate în considerentul (99) al deciziei constituiau temeiul schemei în cauză.

61. În considerentul (99) al deciziei atacate, Comisia a arătat că articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, expunerea de motive a Legii din 21 iunie 2004, circulara din 4 iulie 2006 și răspunsurile ministrului finanțelor la întrebările parlamentare referitoare la aplicarea articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 constituiau actele pe baza cărora a fost autorizat sistemul fiscal privind profitul excedentar.

62. Primul aspect al motivului de recurs cuprinde, la rândul său, două argumente. Pe de o parte, contrar celor statuate de Tribunal, noțiunea de schemă în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 ar putea include și o practică administrativă constantă [a se vedea în această privință litera (a)]. Pe de altă parte, Tribunalul nu ar fi ținut seama de faptul că Comisia dovedise suficient această practică administrativă constantă [a se vedea în această privință litera (b)].

a) Cu privire la noțiunea de schemă

63. Comisia apreciază că Tribunalul a reținut o interpretare prea restrictivă a noțiunii de schemă. Contrar celor statuate de Tribunal, noțiunea de schemă ar putea include și o practică administrativă constantă.

64. Noțiunea de schemă în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 trebuie să fie interpretată în sens larg¹⁹. În timp ce doar câteva versiuni lingvistice arată că ar putea fi necesară o reglementare legislativă²⁰, majoritatea versiunilor lingvistice²¹ par să indice că este suficient să fie stabilită o consecință juridică²² – fie pe cale legislativă, fie în alt mod.

65. De asemenea, eficacitatea practică a controlului ajutoarelor pledează în favoarea unei interpretări în sens larg. În timp ce litera (e) privește cazuri individuale, litera (d) vizează un număr mare de cazuri similare. Eficacitatea muncii Comisiei ar fi compromisă dacă statele membre ar putea împiedica verificarea unei scheme de ajutor abstracte, prin deplasarea sa de la nivel legislativ la nivel administrativ. În acest caz, Comisia ar trebui să examineze toate deciziile în mod individual, chiar dacă au o natură identică.

66. În schimb, argumentul Comisiei pare să se întemeieze pe o interpretare incompletă a hotărârii atacate. Într-o primă etapă, Tribunalul a examinat, la punctul 80 și următoarele din hotărârea pronunțată, dacă actele normative identificate în considerentul (99) al deciziei atacate constituiau temeiul corecțiilor negative acordate. Tribunalul a dat un răspuns negativ acestei probleme la punctul 96 din hotărârea pronunțată, susținând că acestea nu cuprindeau elementele esențiale ale schemei criticate de Comisie. Într-o a doua etapă, Tribunalul a examinat, la punctul 121 și următoarele, dacă argumentele Comisiei referitoare la existența unei practici administrative constante repuneau în discuție această concluzie. O astfel de practică administrativă constantă este calificată de Tribunal drept „linie de conduită sistematică”.

67. Desigur, la punctele 79 și 122 din hotărârea atacată, Tribunalul face trimitere în mod întemeiat la Hotărârea Germania și Pleuger Worthington/Comisia. Potrivit acestei hotărâri, în lipsa identificării unui act de instituire a unei scheme de ajutor, Comisia se poate întemeia pe împrejurări care, luate în ansamblu, permit să se concluzioneze în sensul existenței unei scheme de ajutor²³. Or, contrar celor susținute de anumite părți interesate, din Hotărârea Pleuger²⁴ nu reiese că o practică administrativă constantă poate constitui o schemă de ajutor numai atunci când lipsește o reglementare legislativă. Desigur, este adevărat că, în acea cauză, Curtea a fost chemată să se pronunțe numai cu privire la o situație în care nu putea fi identificat niciun act

¹⁹ A se vedea în special versiunile lingvistice în limba engleză, „act”, în italiană, „atto”, și în portugheză, „ato”.

²⁰ În limba spaniolă, „dispositivo”, iar în limba franceză, „disposition”.

²¹ În limba daneză, „retsakt”, în limba germană, „Regelung”, în limba neerlandeză, „regeling”, iar în limba suedeză, „rättsakt”.

²² A se vedea Concluziile avocatului general Wathelet prezentate în cauzele conexe Scuola Elementare Maria Montessori/Comisia și Comisia/Scuola Elementare Maria Montessori și Ferracci (C-622/16 P-C-624/16 P, EU:C:2018:229, punctul 34 și următoarele).

²³ Hotărârea din 13 aprilie 1994, Germania și Pleuger Worthington/Comisia (C-324/90 și C-342/90, EU:C:1994:129, punctele 14, 15 și 23).

²⁴ Hotărârea din 13 aprilie 1994, Germania și Pleuger Worthington/Comisia (C-324/90 și C-342/90, EU:C:1994:129, punctele 14, 15 și 23).

juridic pe care s-a întemeiat schema de ajutor. Cu toate acestea, procedând astfel, Curtea nu s-a pronunțat cu privire la cazurile în care un act juridic este aplicat în mod uniform de administrație, cu depășirea sferei de aplicare care rezultă din modul său de redactare. Pe de altă parte, la punctul 123 din hotărârea atacată, Tribunalul nu exclude nicidecum posibilitatea Comisiei de a constata existența unei scheme de ajutor atunci când caracteristicile unei linii de conduită sistematice îndeplinesc cerințele articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. Dimpotrivă, Tribunalul nu a făcut decât să constate, la punctul 124 din hotărârea atacată, că Comisia nu a reușit să demonstreze că respectiva linie de conduită sistematică constituia o practică administrativă constantă.

68. În consecință, acest argument al Comisiei este inoperant în cadrul primului aspect al motivului său de recurs.

b) Cu privire la dovedirea practicii administrative constante

69. Prin urmare, este important să se stabilească dacă, astfel cum susține Comisia, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a impus cerințe prea ridicate în ceea ce privește dovedirea existenței unei practici administrative constante. În această privință, Tribunalul a constatat la punctul 134 din hotărârea sa că, în decizia în litigiu, Comisia nu a dovedit că o astfel de linie de conduită sistematică a existat și că aceasta ar fi fost urmată în toate deciziile anticipate.

70. Astfel cum s-a arătat mai sus²⁵, aprecierea faptelor de către Tribunal nu constituie, în principiu, o problemă de drept supusă ca atare controlului Curții. Odată ce Tribunalul a constatat sau a apreciat faptele, Curtea este competentă, în temeiul articolului 256 TFUE, să exercite un control asupra calificării juridice a acestor fapte și asupra consecințelor de drept care au fost stabilite de Tribunal pe baza acestora²⁶.

71. Mai precis, Tribunalul consideră că Comisia nu a dovedit suficient existența unei linii de conduită sistematice (punctul 126 din hotărârea atacată). Ea nu ar fi precizat nici modul de selectare a acestui eșantion, nici motivele pentru care acesta fusese considerat ca fiind reprezentativ pentru ansamblul deciziilor anticipate (punctul 127 din hotărârea atacată). Comisia ar fi utilizat exemple pentru a ilustra toate deciziile anticipate, fără a justifica modul de selectare și caracterul reprezentativ al acestora (punctul 128 din hotărârea atacată).

72. Astfel cum se va arăta în continuare, pentru a dovedi existența unei scheme, Comisia se poate limita la analiza unor eșantioane (cu privire la acest aspect, a se vedea punctul 1). Prin urmare, este necesar să se examineze dacă Tribunalul nu a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a criticat selectarea eșantionului de către Comisie (cu privire la acest aspect, a se vedea punctul 2).

²⁵ Punctul 46 din prezentele concluzii.

²⁶ Hotărârea din 14 decembrie 2017, EBMA/Giant (China) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, punctul 33), Hotărârea din 4 februarie 2020, Uniwersytet Wrocławski și Polonia/REA (C-515/17 P și C-561/17 P, EU:C:2020:73, punctul 47), și Hotărârea din 18 iunie 2020, Comisia/RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, punctul 93).

1) Cu privire la dovedirea schemei de ajutor prin intermediul unui eșantion

73. În general, Comisia critică deciziile fiscale anticipate ca fiind ajutoare individuale²⁷. Nu este exclus însă ca, și în cazul unor decizii anticipate, Comisia să poată dovedi existența unei practici administrative constante a autorităților fiscale ale unui stat membru. Totuși, în acest caz, revine Comisiei sarcina de a dovedi că autoritățile fiscale procedează în mod sistematic.

74. O practică administrativă este o practică care prezintă un anumit grad de constanță și de generalitate²⁸. O astfel de practică este constantă atunci când s-a generalizat într-un mod care creează impresia că situații care aparțin unei anumite categorii vor fi întotdeauna tratate în acest mod.

75. Dovada existenței unei practici administrative constante prezintă, prin natura sa, anumite imprecizii, în special atunci când statul nu a adoptat dispoziții administrative în această privință. Cu toate acestea, simpla aparență a unei practici administrative nu este suficientă. Dimpotrivă, atunci când există o lege, revine Comisiei sarcina de a dovedi că practica administrativă a depășit în mod constant simpla exercitare a competențelor legale. În caz contrar, legea însăși ar constitui schema de ajutor.

76. În speță, Comisia reproșează Belgiei că autoritățile sale fiscale au aplicat sistematic în mod eronat articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92. Astfel, în timp ce, în temeiul acestei dispoziții, este posibilă o ajustare a profiturilor în cazul unor acorduri între două întreprinderi ale unui grup, autoritățile fiscale belgiene ar fi acordat scutirea independent de existența unor asemenea acorduri.

77. Potrivit constatărilor Tribunalului, era suficient ca profitul să fie legat de o situație nouă, precum o reorganizare, care să conducă la o relocare a întreprinderii principale în Belgia, la crearea de locuri de muncă sau la realizarea unor investiții²⁹. Autoritățile belgiene chiar au promovat – ceea ce Comisia a arătat încă o dată în mod clar în ședință – posibilitatea unor decizii fiscale anticipate, prin care a fost efectuată o ajustare negativă a profiturilor (practică denumită de asemenea, uneori, scutire aplicabilă profitului excedentar)³⁰.

78. Dacă, însă, la prima vedere, o multitudine de decizii prezintă aceeași abordare și aceeași motivare, acest lucru constituie un indiciu al existenței unei practici administrative constante.

79. Comisia nu este obligată să examineze în acest scop în mod individual toate deciziile contestate, ci se poate întemeia și pe un eșantion pentru a dovedi existența unei practici administrative constante³¹. Comisia este însă obligată să demonstreze caracterul reprezentativ al eșantionului ales de ea. Eșantionul trebuie să fie suficient de semnificativ pentru cazul în discuție³². În această privință, eșantionul ar putea fi selectat în mod pur aleatoriu sau astfel încât să fie posibil ca dintr-o anumită parte prelevată să se concluzioneze într-un mod cât mai credibil asupra întregii mase.

²⁷ A se vedea Hotărârea Tribunalului din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15, EU:T:2019:669), precum și cauza pendinte C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-898/19 P, Irlanda/Comisia și alții și C-465/20 P, Comisia/Irlanda și alții.

²⁸ Hotărârea din 29 aprilie 2004, Comisia/Germania (C-387/99, EU:C:2004:235, punctul 42), și Hotărârea din 26 aprilie 2005, Comisia/Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250, punctul 28).

²⁹ Punctul 90 din hotărârea atacată și considerentele (103) și (139) ale deciziei în litigiu.

³⁰ Nota de subsol 52 din decizia în litigiu.

³¹ A se vedea Hotărârea din 14 octombrie 1987, Germania/Comisia (248/84, EU:C:1987:437, punctul 18), și Hotărârea din 20 decembrie 2017, Spania/Comisia (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, punctul 77).

³² Hotărârea din 20 decembrie 2017, Spania/Comisia (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, punctul 77).

80. În ceea ce privește această din urmă metodă, din decizia în litigiu trebuie să reiasă toți parametrii relevanți pentru selectarea eșantionului. Motivele menționate de Comisie în recursul formulat, potrivit cărora eșantionul este reprezentativ, ar fi fost prezentate *post factum* și, prin urmare, nu pot fi luate în considerare.

2) Dovedirea existenței unei practici administrative constante în speță

81. Problema este, așadar, dacă Tribunalul a statuat în mod întemeiat, la punctul 126 din hotărârea atacată, că, în decizia în litigiu, Comisia nu dovedise în mod suficient existența unei practici administrative constante.

82. Tribunalul arată, la punctul 127 din hotărârea atacată, că Comisia a examinat un eșantion de 22 dintre cele 66 de decizii fiscale anticipate în cauză. Cu toate acestea, ea nu ar fi precizat nici alegerea acestui eșantion, nici motivele pentru care acest eșantion era considerat reprezentativ pentru toate deciziile anticipate. În deciziile examinate, Comisia s-ar fi limitat să acopere perioada deciziilor contestate.

83. În plus, Tribunalul critică, la punctul 128 din hotărârea atacată, lipsa unor precizări cu privire la motivele pentru care șase decizii anticipate din acest eșantion au fost descrise în mod sumar în decizia în litigiu. Potrivit acestuia, decizia în litigiu nu ar conține nici motivele pentru care aceste șase decizii anticipate sunt suficient de reprezentative pentru toate cele 66 de decizii anticipate.

84. Contrar opiniei Tribunalului, decizia în litigiu nu este criticabilă în măsura în care cele șase decizii anticipate prezentate cu titlu de exemplu sunt – în termenii utilizați de Tribunal – doar „exemple care pot ilustra” ansamblul deciziilor anticipate³³. Astfel, exemplele ilustrative nu sunt tocmai motivele unei decizii, ci servesc numai pentru ilustrarea acesteia.

85. Cu toate acestea, în ceea ce privește motivele esențiale ale deciziei în litigiu, astfel cum s-a arătat mai sus, selecția Comisiei trebuie să fie reprezentativă. În acest scop, trebuie să se țină seama de toți parametrii care au condus la selectarea eșantionului. Aceștia trebuie apreciați în mod global³⁴.

86. În speță, Comisia a examinat mai întâi 22 din cele 66 de decizii anticipate în cauză, astfel încât eșantionul a cuprins o treime dintre aceste decizii. Acest număr nu poate fi criticat. În plus, toate aceste decizii proveneau de la același emitent, și anume autoritatea belgiană pentru decizii anticipate.

87. În plus, toate cele 22 de decizii anticipate alese și examinate cuprindeau ajustări ale profitului în favoarea solicitanților, care făceau parte dintr-un grup multinațional. Procedând astfel, autoritățile fiscale belgiene au pus în aplicare o impozitare fictivă a profitului – astfel cum o descrie Comisia –, care nu decurge din articolul 185 alineatul 2 din CIR 92.

³³ Punctul 128 din hotărârea atacată.

³⁴ A se vedea în mod general, în ceea ce privește obligația de motivare, jurisprudența consacrată: Hotărârea din 2 aprilie 1998, Comisia/Sytraval și Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, punctul 63), Hotărârea din 11 decembrie 2008, Comisia/Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, punctul 43), Hotărârea din 10 martie 2016, HeidelbergCement/Comisia (C-247/14 P, EU:C:2016:149, punctul 16), și Hotărârea din 4 iunie 2020, Ungaria/Comisia (C-456/18 P, EU:C:2020:421, punctul 57).

88. În sfârșit, Comisia a ales decizii adoptate în cursul anilor 2004, 2007, 2010 și 2013. Desigur, această informație reiese doar din considerentul (3) al deciziei în litigiu. Acesta nu figurează în secțiunea deciziei în litigiu referitoare la evaluarea măsurii, ci se limitează la prezentarea procedurii.

89. Or, din tabelul care figurează în mod proeminent în cuprinsul considerentului (59) al deciziei în litigiu reiese că aceste 22 de decizii care alcătuiesc eșantionul sunt toate deciziile adoptate în anii selectați. Întrucât în cursul anului 2004 nu a fost adoptată nicio decizie, Comisia a recurs la anul 2005, primul an în care au fost adoptate astfel de decizii anticipate. În această privință, Tribunalul a documentat în mod corect, la punctul 127 din hotărârea atacată, afirmația Comisiei potrivit căreia, prin examinarea acestor ani, ea a acoperit deciziile adoptate la începutul, la mijlocul și la sfârșitul perioadei în discuție.

90. Astfel, în decizia în litigiu, Comisia a arătat că eșantionul era în ansamblu reprezentativ și, prin urmare, suficient pentru a dovedi existența unei practici administrative constante.

91. Această concluzie nu este repusă în discuție nici de împrejurarea că unele cereri individuale au fost retrase în urma fazei preliminare. În sfârșit, potrivit punctului 112 din hotărârea atacată, în cursul anului 2014, de exemplu, doar aproximativ 50 % din cereri au condus în cele din urmă la o decizie anticipată. Cealaltă jumătate din cereri nu au determinat adoptarea unei decizii.

92. Totuși, această împrejurare este lipsită de relevanță, întrucât, pe de o parte, Comisia nu a inclus anul 2014 în eșantionul său, iar, pe de altă parte, autoritățile belgiene au comunicat Comisiei că „nu au respins nicio cerere de decizie anticipată care permite să se beneficieze de scutirea aplicabilă profitului excedentar de la introducerea schemei contestate”³⁵. În acest context, Comisia a putut considera în mod întemeiat că a acoperit întreaga practică decizională a autorităților fiscale belgiene.

93. Trebuie să se țină seama în această privință de faptul că, în cadrul controlului ajutoarelor de stat, Comisia este tributară cooperării statului membru în cauză. Ea poate adresa solicitări de informații statului membru, în conformitate cu articolele 5, 12 și 20 din Regulamentul 2015/1589. Procedând astfel, Comisia se poate aștepta în mod legitim ca informațiile furnizate de statul membru să fie exacte și complete. Ea nu este obligată să efectueze cercetări suplimentare.

94. În consecință, în decizia în litigiu, Comisia a prezentat suficient selectarea eșantionului și motivele pentru care a considerat că acest eșantion este reprezentativ pentru ansamblul deciziilor fiscale anticipate. Prin urmare, nu este necesar să se analizeze într-un mod mai detaliat argumentul Comisiei potrivit căruia simpla referire, în decizia în litigiu, la decizia de deschidere ar fi suficientă pentru a fi îndeplinite cerințele de prezentare impuse³⁶.

95. În concluzie, Tribunalul a săvârșit, așadar, o eroare de drept atunci când a calificat în mod eronat eșantionul ca nefiind suficient de reprezentativ din punct de vedere juridic și a considerat că acesta nu era suficient pentru a dovedi existența unei practici administrative constante.

³⁵ „Precizăm că nu a fost acordată nicio decizie negativă” – considerentul (59) al deciziei în litigiu, respectiv nota de subsol 41.

³⁶ Nu este evident că acesta privește contextul deciziei în litigiu. Decizia de deschidere și decizia negativă sunt două acte diferite, adoptate la momente distincte și din perspective diferite și care sunt supuse unor criterii de control jurisdicțional diferite.

c) Concluzie cu privire la primul aspect al motivului de recurs

96. Primul aspect al motivului de recurs este, așadar, întemeiat.

2. Cu privire la a doua condiție, referitoare la necesitatea unor „măsuri suplimentare de punere în aplicare” (al doilea aspect al motivului de recurs)

97. În cadrul celui de al doilea aspect al motivului de recurs, Comisia arată că Tribunalul a interpretat în mod eronat a doua condiție prevăzută la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, și anume cea potrivit căreia nu trebuie să fie necesare măsuri suplimentare de punere în aplicare.

98. La punctul 120 din hotărârea atacată, Tribunalul a reținut că Comisia a concluzionat în mod eronat că sistemul fiscal belgian în discuție aplicabil profitului excedentar nu necesita măsuri suplimentare de punere în aplicare.

99. Anterior, la punctul 86 din hotărârea atacată, Tribunalul a definit în mod întemeiat condiția existenței unei scheme de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, potrivit căreia alocări individuale de ajutor pot fi acordate fără a fi necesare măsuri suplimentare de punere în aplicare. În acest scop, este important ca elementele esențiale ale schemei de ajutor în cauză să rezulte din dispozițiile care au fost identificate ca temei al acestei scheme.

100. Cu toate acestea, eroarea de drept comisă de Tribunal, astfel cum a fost stabilită mai sus³⁷, se repercutează și asupra acestui aspect al motivului de recurs. Considerând că practica administrativă constantă a autorităților fiscale belgiene nu era suficient dovedită, Tribunalul a examinat condiția privind lipsa măsurilor de punere în aplicare numai în raport cu temeiul legal al ajustărilor profiturilor, prevăzut la articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92.

101. Dacă schema de ajutor se întemeiază pe o lege, aplicarea acesteia de către administrație constituie, în mod clasic, o posibilă măsură suplimentară de punere în aplicare. Astfel de măsuri suplimentare de punere în aplicare nu există însă atunci când alocările individuale de ajutor sunt acordate exclusiv pe baza legii, fără o competență decizională individuală a administrației.

102. Tribunalul consideră în principiu în mod întemeiat, la punctul 87 din hotărârea atacată, că autoritățile naționale nu pot dispune de o „marjă de apreciere”. Dimpotrivă, competența acestora trebuie să se limiteze la o aplicare tehnică. Numai astfel este exclusă existența unor măsuri suplimentare de punere în aplicare. Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă autoritățile publice dispun de marje de apreciere veritabile sau doar de o competență decizională nediscreționară. Necesitatea adresării unei cereri de către contribuabil nu are incidență asupra necesității unor măsuri de punere în aplicare suplimentare, astfel cum arată în mod întemeiat Tribunalul la punctul 100 din hotărârea atacată.

103. Cu toate acestea, atunci când, precum în speță, schema este reprezentată de o practică administrativă constantă, nu există în mod normal alte măsuri de punere în aplicare suplimentare, întrucât practica administrativă constantă constă deja într-un ansamblu de măsuri de acordare a unor ajutoare individuale.

³⁷ Punctul 81 și următoarele din prezentele concluzii.

104. În cazul unei practici administrative constante, o măsură de punere în aplicare suplimentară ar putea consta numai în a conferi fiecărui funcționar administrativ, în cadrul acestei practici, o competență decizională individuală care să îi permită să deroge de la tratamentul efectiv practicat.

105. Această situație nu se regăsește în speță. În măsura în care autoritățile fiscale belgiene au efectuat, dincolo de modul de redactare a articolului 185 alineatul 2 din CIR 92, o apreciere comparativă a profiturilor în raport cu o societate neintegrată într-un grup, a avut loc întotdeauna o ajustare la profitul de referință mai redus al unei întreprinderi neintegrate într-un grup. Întrucât această ajustare a fost efectuată fără excepție potrivit aceleiași metode, nu a existat, așadar, nicio marjă de decizie autonomă și individuală a autorității.

106. În special, nimic nu indică, în prezenta procedură, că autoritățile fiscale belgiene ar putea efectua diferite ajustări ale profiturilor atunci când două întreprinderi identice ale unui grup solicită o decizie anticipată, întrucât consideră că o întreprindere ar trebui favorizată mai mult decât cealaltă.

107. În această privință, constatarea Tribunalului potrivit căreia în speță erau necesare alte măsuri de punere în aplicare este afectată de o eroare de drept. În concluzie, și al doilea aspect al motivului de recurs este întemeiat.

3. Cu privire la a treia condiție, referitoare la definirea generală și abstractă a beneficiarilor schemei (al treilea aspect al motivului de recurs)

108. Prin intermediul celui de al treilea aspect al motivului de recurs, Comisia reproșează Tribunalului că a interpretat în mod eronat a treia condiție prevăzută la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, și anume definirea generală și abstractă a beneficiarilor, și că a denaturat considerentele (66), (102) și (103), (109), (139) și (140) ale deciziei în litigiu atunci când a considerat că erau necesare măsuri de punere în aplicare suplimentare pentru a identifica beneficiarii scutirii aplicabile profitului excedentar.

109. Definirea beneficiarilor este abordată de Tribunal la punctele 114-119 din hotărârea atacată. Acesta concluzionează, la punctul 119 din hotărârea atacată, că definirea beneficiarilor se efectuează în mod necesar prin măsuri de punere în aplicare suplimentare. Potrivit punctului 115 din hotărârea atacată, beneficiarii nu ar putea fi identificați numai pe baza articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92. Conform punctului 116 din hotărârea atacată, beneficiarii schemei identificați de Comisie ar corespunde, potrivit considerentului (102) al deciziei în litigiu, unei categorii mult mai specifice decât cea definită de lege. Cu toate acestea, celelalte acte identificate de Comisie nu conțineau precizări suplimentare (punctul 117 din hotărârea atacată).

110. Și în această privință, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept. Desigur, la punctul 115 din hotărârea atacată, Tribunalul utilizează în principiu criteriul corect în ceea ce privește definirea generală și abstractă a beneficiarilor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. O astfel de definiție este generală și abstractă atunci când beneficiarii pot fi identificați numai pe baza schemei, fără a fi necesare măsuri suplimentare de punere în aplicare.

111. La același punct, Tribunalul a considerat de asemenea în mod întemeiat că, potrivit articolului 185 alineatul (2) litera b) din CIR 92, se pot prevala de regimul fiscal doar „societățile integrate într-un grup multinațional”. În această privință, considerentul (109) al deciziei în litigiu, care are un conținut identic, nu este denaturat.

112. Cu toate acestea, Tribunalul nu reține, la punctul 116 din hotărârea atacată, că descrierea precisă a beneficiarului în considerentul (102) al deciziei în litigiu face ea însăși parte din schema de ajutor³⁸. Faptul că beneficiarii schemei identificați de Comisie se disting de cei menționați la articolul 185 alineatul 2 din CIR 92 rezultă pur și simplu din împrejurarea că Comisia nu a calificat drept schemă de ajutor articolul 185 alineatul 2 din CIR 92, ci practica administrativă constantă.

113. Prin urmare, Tribunalul a calificat în mod eronat definirea beneficiarilor schemei – în speță, practica administrativă constantă – ca nefiind generală și abstractă. În consecință, și al treilea aspect al motivului de recurs este întemeiat.

4. Concluzie cu privire la temeinicia recursului

114. În concluzie, Tribunalul a considerat în mod eronat că în speță nu erau îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. Dimpotrivă, în decizia în litigiu, Comisia a dovedit în mod suficient că practica de ajustare negativă a profiturilor întreprinderilor multinaționale ale grupului constituie o schemă de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. Așadar, recursul este întemeiat.

C. Cu privire la acțiunea în fața Tribunalului

115. Potrivit articolului 61 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cazul în care anulează decizia Tribunalului, Curtea poate fie să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul, atunci când acesta este în stare de judecată, fie să trimită cauza Tribunalului spre rejudecare.

116. În speță, litigiul nu este în stare de judecată. Astfel, chiar dacă Curtea constată că sunt îndeplinite toate condițiile unei scheme de ajutor, Tribunalul trebuie să aprecieze de asemenea dacă deciziile fiscale anticipate de ajustare negativă a profiturilor constituie ajutoare de stat și dacă recuperarea pretinselor ajutoare este contrară în special principiilor legalității și protecției încrederii legitime, întrucât a fost dispusă în mod eronat.

117. Tribunalul nu a examinat motivele invocate în această privință. Nici în procedurile suspendate conexe prezentei proceduri-pilot motivele corespunzătoare nu au făcut obiectul unei dezbateri în contradictoriu în fața Tribunalului. Examinarea acestora necesită măsuri suplimentare de organizare a procedurii³⁹. Prin urmare, litigiul trebuie trimis Tribunalului spre rejudecare.

D. Cu privire la inadmisibilitatea recursului incident

118. În continuare, trebuie să se examineze dacă recursul incident formulat de Belgia este admisibil.

³⁸ Punctul 78 din prezentele concluzii.

³⁹ A se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2020, Comisia și Consiliul/Carreras Sequeros și alții (C-119/19 P și C-126/19 P, EU:C:2020:676, punctul 130), în ceea ce privește situația opusă.

119. În conformitate cu articolul 56 al doilea paragraf prima teză din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, recursul poate fi introdus de oricare parte ale cărei concluzii au fost respinse, în totalitate sau în parte. În speță, cererea Belgiei vizează anularea deciziei Tribunalului în măsura în care Tribunalul a respins primul motiv invocat de Belgia.

120. Chiar dacă, potrivit articolului 178 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, pe calea recursului incident se poate cere „anularea, în tot sau în parte, a deciziei Tribunalului”, Curtea a statuat că un principiu fundamental în materie de recurs este cel potrivit căruia recursul trebuie să fie îndreptat împotriva dispozitivului deciziei Tribunalului și nu poate să se limiteze să vizeze modificarea anumitor motive din această decizie⁴⁰.

121. Acest lucru corespunde de asemenea formulării utilizate în norma generală privind concluziile recursului, prevăzută la articolul 169 alineatul (1) din Regulamentul de procedură. Astfel, este inadmisibil recursul care nu urmărește anularea, fie ea și în parte, a hotărârii atacate, și anume a dispozitivului acesteia, ci doar modificarea unora dintre motivele acestei hotărâri⁴¹.

122. La originea acestei dispoziții se află împrejurarea potrivit căreia orice recurent trebuie să aibă un interes de a exercita calea de atac. Aceasta decurge chiar din articolul 56 al doilea paragraf prima teză din statutul menționat și se aplică de asemenea recursurilor incidente.

123. Această situație nu se regăsește în speță. Astfel, fie recursul Comisiei este respins, iar anularea deciziei în litigiu devine în acest fel definitivă – după cum dorește Belgia, fie Curtea trimite cauza Tribunalului spre rejudecare. În ceea ce privește considerațiile Tribunalului referitoare la suveranitatea fiscală a statelor membre, Curtea s-ar pronunța asupra acestui aspect doar în cadrul unui alt recurs.

124. Recursul incident formulat de Belgia este, așadar, inadmisibil.

VI. Cu privire la cheltuielile de judecată

125. În conformitate cu articolul 184 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, atunci când recursul este fondat, iar Curtea soluționează ea însăși în mod definitiv litigiul, aceasta se pronunță asupra cheltuielilor de judecată. Întrucât nu aceasta este situația în speță, cererea privind cheltuielile de judecată se soluționează odată cu fondul.

VII. Concluzie

126. Propunem Curții să statueze după cum urmează:

1. Respinge ca inadmisibil recursul incident formulat de Regatul Belgiei.
2. Anulează Hotărârea Tribunalului Uniunii Europene din 14 februarie 2019, Belgia și Magnetrol International/Comisia (T-131/16 și T-263/16, EU:T:2019:91).

⁴⁰ Hotărârea din 14 noiembrie 2017, British Airways/Comisia (C-122/16 P, EU:C:2017:861, punctul 51), Hotărârea din 25 iulie 2018, Société des produits Nestlé și alții/Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P și C-95/17 P, EU:C:2018:596, punctul 41), și Hotărârea din 16 iulie 2020, Inclusion Alliance for Europe/Comisia (C-378/16 P, EU:C:2020:575, punctul 57).

⁴¹ Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Al-Aqsa/Consiliul (C-539/10 P și C-550/10 P, EU:C:2012:711, punctele 44 și 50), și Hotărârea din 25 iulie 2018, Société des produits Nestlé și alții/Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P și C-95/17 P, EU:C:2018:596, punctele 42 și 43).

3. Trimite cauza spre rejudecare Tribunalului pentru ca acesta să se pronunțe cu privire la restul motivelor.
4. Cererea privind cheltuielile de judecată se soluționează odată cu fondul.