



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

16 septembrie 2021 *

„Recurs – Ajutoare de stat – Schemă de ajutoare pusă în aplicare de Regatul Belgiei –
Scutire aplicabilă profitului excedentar – Decizie fiscală anticipată (*tax ruling*) –
Practică administrativă constantă – Regulamentul (UE) 2015/1589 – Articolul 1 litera (d) –
Noțiunea de «schemă de ajutoare» – Noțiunea de «act» – Noțiunea de «măsuri suplimentare de
punere în aplicare» – Definirea beneficiarilor «în mod general și abstract» – Recurs incident –
Admisibilitate – Autonomia fiscală a statelor membre”

În cauza C-337/19 P,

având ca obiect un recurs formulat în temeiul articolului 56 din Statutul Curții de Justiție a
Uniunii Europene, introdus la 24 aprilie 2019,

Comisia Europeană, reprezentată de P.-J. Loewenthal și F. Tomat, în calitate de agenți,

recurentă,

celelalte părți din procedură fiind:

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

Magnetrol International, cu sediul în Zele (Belgia), reprezentată de H. Gilliams și L. Goossens,
advocaten,

reclamante în primă instanță,

Soudal NV, cu sediul în Turnhout (Belgia),

Esko-Graphics BVBA, cu sediul în Gand (Belgia),

reprezentate de H. Viaene, avocat,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, cu sediul în Meer (Belgia), reprezentată de T. Verstraeten
și C. Docclo, avocats, și N. Reypens, advocaat,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, cu sediul în Bruxelles (Belgia),

Ampar BVBA, cu sediul în Louvain (Belgia),

* Limba de procedură: engleza.

Atlas Copco Airpower NV, cu sediul în Anvers (Belgia),

Atlas Copco AB, cu sediul în Nacka (Suedia),

reprezentate de A. von Bonin, Rechtsanwalt, W. O. Brouwer și A. Pliego Selie, avocați, și A. Haelterman, avocat,

Wabco Europe BVBA, cu sediul în Bruxelles, reprezentată de E. Righini și L. Villani, avocați, S. Völcker, Rechtsanwalt, și A. Papadimitriou, avocat,

Celio International NV, cu sediul în Bruxelles, reprezentată de H. Gilliams și L. Goossens, avocați,

interveniente în recurs,

Irlanda,

intervenientă în primă instanță,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul M. Vilaras, președinte de cameră, domnii N. Piçarra, D. Šváby și S. Rodin și doamna K. Jürimäe (raportoare), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Longar, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 24 septembrie 2020,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 3 decembrie 2020,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Prin recursul formulat, Comisia Europeană solicită anularea Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene din 14 februarie 2019, Belgia și Magnetrol International/Comisia (T-131/16 și T-263/16, denumită în continuare „hotărârea atacată”, EU:T:2019:91), prin care s-a anulat 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 (JO 2016, L 260, p. 61, denumită în continuare „decizia în litigiu”).
- 2 Prin recursul incident formulat, Regatul Belgiei solicită anularea în parte a hotărârii atacate în măsura în care, prin intermediul acesteia, Tribunalul a respins primul motiv de anulare.

Cadrul juridic

- 3 Potrivit articolului 1 litera (d) 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 sensul prezentului regulament se aplică următoarele definiții:

[...]

- (d) «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 cuantum nedeterminat.”
- 4 Articolul 1 litera (e) din acest regulament definește un „ajutor individual” drept „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”.

Istoricul cauzei și decizia în litigiu

- 5 Faptele aflate la originea litigiului au fost expuse de Tribunal la punctele 1-28 din hotărârea atacată. În vederea prezentei proceduri, acestea pot fi rezumate după cum urmează.

Dreptul belgian

CIR 92

- 6 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”.
- 7 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.

Legea din 24 decembrie 2002

- 8 Articolul 20 din loi du 24 décembre 2002, modifiant le régime des sociétés en matière d’impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Legea din 24 decembrie 2002 de modificare a regimului societăților cu privire la impozitul pe venit și de instituire a unui sistem de decizii anticipate în materie de fiscalitate) (*Moniteur belge* din 31 decembrie 2002, p. 58815) (denumită în continuare „Legea din 24 decembrie 2002”), prevede că service public fédéral des Finances (Serviciul Public Federal al Finanțelor, Belgia) (SPF Finances) „se pronunță, în cadrul unei decizii anticipate, cu privire la orice cerere referitoare la aplicarea legilor fiscale”. În plus, noțiunea de „decizie anticipată” este definită ca fiind actul

juridic prin care SPF Finances 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.

- 9 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.
- 10 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.

Legea din 21 iunie 2004

- 11 Prin loi du 21 juin 2004, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (Legea din 21 iunie 2004 de modificare a Codului privind impozitul pe venit 1992 și a Legii din 24 decembrie 2002 de modificare a regimului societăților cu privire la impozitul pe venit și de instituire a unui sistem de decizii anticipate în materie de fiscalitate (*Moniteur belge* din 9 iulie 2004) (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

- 12 Potrivit expunerii de motive care figurează în proiectul de lege prezentat Camerei Deputaților (Belgia) de guvernul belgian, pe de o parte, această lege 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 în Materie Fiscală (SDA) 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 de „ajustare corespunzătoare” introdusă de articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 este justificată pentru evitarea sau eliminarea dublei impunerii. 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 autoritățile fiscale belgiene apreciază că ajustarea primară realizată într-un alt stat este justificată în ceea ce privește principiul și quantumul acesteia.

– *Articolul 185 alineatul 2 din CIR 92*

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

„[...] [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.”

Circulara administrativă din 4 iulie 2006

- 14 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 (Belgia), în numele ministrului finanțelor, pentru a comenta printre altele introducerea unui alineat 2 în cuprinsul articolului 185 din CIR 92 și adaptarea corespunzătoare a acestui cod. Circulara administrativă din 4 iulie 2006 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 acest principiu, ajustarea profitului imposabil care rezultă din relațiile transfrontaliere intragrup între societăți afiliate care fac parte dintr-un grup multinațional.
- 15 Astfel, pe de o parte, Circulara administrativă din 4 iulie 2006 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.
- 16 Pe de altă parte, Circulara administrativă din 4 iulie 2006 arată că ajustarea corelativă negativă prevăzută la articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 are drept scop evitarea sau eliminarea dublei impunerii. 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 autoritățile fiscale belgiene sau SDA 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.

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

- 17 La 13 aprilie 2005, ministrul 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 continuare, acesta a confirmat 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. În sfârșit, acesta a validat poziția potrivit căreia sarcina de a stabili care societăți străine ar trebui să încorporeze aceste profituri suplimentare în profiturile lor nu revenea autorităților fiscale belgiene.
- 18 La 11 aprilie 2007, ca răspuns la o nouă serie de întrebări parlamentare referitoare la aplicarea articolului 185 alineatul 2 literele a) și b) din CIR 92, ministrul finanțelor 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 a arătat că, în măsura în care nu intra în atribuțiile fiscoi belgiene să determine căror societăți străine trebuia să li se atribuiască profitul suplimentar, nu era posibil schimbul de informații cu administrațiile fiscale străine în această privință.
- 19 În sfârșit, la 6 ianuarie 2015, ministrul finanțelor a confirmat că principiul care stă la baza deciziilor anticipate era de a impozita profitul care corespundea unui profit realizat conform principiului deplinei concurențe de întreprinderea în cauză și a validat răspunsurile date de predecesorul său, la 11 aprilie 2007, cu privire la faptul că fiscoi belgienă nu trebuia să decidă cărei societăți străine trebuia să i se atribuiască profitul excedentar neimpozitat în Belgia.

Decizia în litigiu

- 20 Prin decizia în litigiu, Comisia a constatat că scutirile 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. Comisia a dispus recuperarea ajutoarelor astfel acordate de la beneficiari, a căror listă definitivă trebuia stabilită ulterior de Regatul Belgiei.
- 21 În primul rând, în ceea ce privește aprecierea măsurii de ajutor [considerentele (94)-(110) ale deciziei în litigiu], Comisia a considerat că măsura în cauză constituia o schemă de ajutor întemeiată pe articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, astfel cum a fost aplicat de autoritățile fiscale belgiene. 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, baza pe care fuseseră acordate scutirile în discuție. În plus,

Comisia a considerat că aceste scutiri fuseseră acordate fără să fi fost necesară adoptarea unor măsuri de punere în aplicare a actelor 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 în cauză erau definiți „în mod general și abstract” de actele care stăteau la baza schemei. Astfel, acestea vizau entitățile care făceau parte dintr-un grup multinațional de societăți.

- 22 În al doilea rând, în ceea ce privește condițiile de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE [considerentele (111)-(117) ale deciziei în litigiu], *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 schema în cauză. *Secundo*, ea a considerat că această schemă era de natură să afecteze schimburile comerciale între statele membre, în măsura în care de ea beneficiaseră societăți multinaționale care își desfășurau activitatea în mai multe state membre. *Tertio*, Comisia a subliniat că schema menționată scutea întreprinderile beneficiare de o sarcină pe care ar fi trebuit să o suporte în mod normal și că, în consecință, aceeași 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, de aceasta beneficiind astfel doar grupurile multinaționale de întreprinderi din care făceau parte entitățile menționate.
- 23 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 ilegale [considerentele (189)-(194) ale deciziei în litigiu].
- 24 În ceea ce privește recuperarea ajutoarelor [considerentele (195)-(211) ale deciziei litigiu], Comisia a arătat că Regatul Belgiei nu poate invoca nici principiul protecției încrederii legitime 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.

Procedura în fața Tribunalului și hotărârea atacată

- 25 Prin cererile introductive depuse la grefa Tribunalului la 22 martie și 25 mai 2016, Regatul Belgiei și Magnetrol International au formulat acțiuni prin care se urmărea anularea deciziei în litigiu.
- 26 Tribunalul a decis conexarea cauzelor T-131/16, Belgia/Comisia, și T-263/16, Magnetrol International/Comisia, pentru buna desfășurare a fazei orale a procedurii și pronunțarea deciziei prin care se finalizează judecata, în conformitate cu articolul 68 alineatul (2) din Regulamentul său de procedură.
- 27 În susținerea acțiunii sale în anulare, Regatul Belgiei a invocat cinci motive. Primul motiv era 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 era întemeiat pe o eroare de drept și pe o eroare vădită de apreciere în măsura în care Comisia ar fi calificat în mod eronat măsurile drept schemă de ajutor. Acest motiv era împărțit în două aspecte, prin care se urmărea contestarea, prin cel dintâi, a identificării actelor pe care se întemeiază schema în cauză și, prin al doilea, a considerației referitoare la lipsa unor măsuri

suplimentare de punere în aplicare. Al treilea motiv era întemeiat pe încălcarea articolului 107 TFUE în măsura în care Comisia a considerat că sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar constituia o măsură de ajutor de stat. Al patrulea motiv era întemeiat pe eroarea vădită de apreciere săvârșită de Comisie în privința identificării beneficiarilor pretinsului ajutor. Al cincilea motiv, invocat cu titlu subsidiar, era întemeiat pe încălcarea principiului general al legalității și a articolului 16 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589 în măsura în care decizia atacată dispune recuperarea de la grupurile multinaționale din care fac parte entitățile belgiene care au obținut o decizie anticipată.

- 28 În susținerea acțiunii sale în anulare, Magnetrol International a invocat patru motive. Primul motiv era întemeiat pe o eroare vădită de apreciere, pe un abuz de putere și pe lipsa motivării în măsura în care, în decizia în litigiu, Comisia a constatat existența unei scheme de ajutor. Al doilea motiv era întemeiat pe încălcarea articolului 107 TFUE, precum și a obligației de motivare și pe o eroare vădită de apreciere în măsura în care, în decizia în litigiu, Comisia a calificat schema în cauză drept măsură selectivă. Al treilea motiv era întemeiat pe încălcarea articolului 107 TFUE, precum și a obligației de motivare și pe o eroare vădită de apreciere în măsura în care, în decizia în litigiu, Comisia a considerat că această schemă dădea 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 în litigiu, identificarea beneficiarilor, precum și suma care trebuie recuperată.
- 29 În hotărârea atacată, în primul rând, Tribunalul a examinat motivele invocate de Regatul Belgiei și de Magnetrol International, întemeiate în esență pe nerespectarea de către Comisie a competențelor sale în materia ajutoarelor de stat și pe o ingerință 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). La punctul 74 din hotărârea atacată, Tribunalul a înlăturat aceste motive ca nefondate.
- 30 În al doilea rând, Tribunalul a examinat motivele invocate de Regatul Belgiei și de Magnetrol International, întemeiate în esență pe concluzia eronată a Comisiei referitoare la existența unei scheme de ajutor, 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 schema în cauză și pe considerația eronată potrivit căreia această schemă nu impune măsuri suplimentare de punere în aplicare (al doilea motiv în cauza T-131/16 și primul motiv în cauza T-263/16).
- 31 La punctele 86-88 din hotărârea atacată, Tribunalul a amintit mai întâi elementele care definesc noțiunea de „schemă de ajutor”, prevăzută la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. În continuare, în primul rând, Tribunalul a examinat, la punctele 90-98 din această hotărâre, dacă elementele esențiale ale schemei în cauză reieșeau din actele pe care Comisia le-a identificat ca fiind baza acestei scheme, pentru a stabili în special dacă ajutoarele individuale erau acordate fără intervenția unor măsuri suplimentare de punere în aplicare. În al doilea rând, la punctele 99-113 din hotărârea menționată, Tribunalul a analizat dacă, la adoptarea deciziilor anticipate care condiționează neimpozitarea profitului excedentar, autoritățile fiscale belgiene dispuneau de o putere de apreciere care le permitea să influențeze cuantumul scutirilor aplicabile profitului excedentar, elementele esențiale ale schemei menționate și condițiile în care era acordată această scutire. În al treilea rând, la punctele 114-119 din aceeași hotărâre, Tribunalul a evaluat dacă actele aflate la baza aceleiași scheme defineau beneficiarii „în mod general și abstract”.

- 32 La finalul acestei analize, Tribunalul a constatat, la punctul 120 din hotărârea atacată, că Comisia concluzionase în mod eronat că sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar, astfel cum a fost definit în decizia în litigiu, nu necesita măsuri suplimentare de punere în aplicare și că acest sistem constituia, prin urmare, o „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. La punctele 121-132 din această hotărâre, Tribunalul a respins, în plus, argumentele Comisiei întemeiate pe existența unei pretese „linii de conduită sistematice” a autorităților fiscale belgiene pe care ar fi identificat-o prin intermediul examinării a 22 de decizii anticipate din cele 66 de decizii existente privind scutirea aplicabilă profitului excedentar și a considerat că aceste argumente nu repuneau în discuție concluzia formulată la punctul 120 menționat.
- 33 Prin urmare, la punctul 136 din hotărârea atacată, Tribunalul a admis motivele invocate de Regatul Belgiei și de Magnetrol International, întemeiate pe încălcarea articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. În consecință, fără să fi considerat necesar să examineze celelalte motive invocate împotriva deciziei în litigiu, Tribunalul a anulat această decizie în totalitate.

Procedura în fața Curții și concluziile părților

- 34 Prin recursul formulat, Comisia solicită Curții:
- anularea hotărârii atacate în măsura în care prin aceasta se concluzionează că decizia în litigiu a calificat în mod eronat sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar drept „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 motivele care nu au fost examinate și
 - soluționarea odată cu fondul a cererii privind cheltuielile de judecată aferente procedurii în primă instanță și de recurs.
- 35 Regatul Belgiei, precum și Magnetrol International și intervenientele în recurs solicită respingerea recursului și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.
- 36 Irlanda, intervenientă în primă instanță, nu a dorit să participe la procedura în fața Curții.
- 37 Prin Ordonanțele președintelui Curții din 15 octombrie 2019, au fost admise cererile de intervenție în susținerea concluziilor Magnetrol International formulate de Soudal NV, Esko-Graphics BVBA, Flir Systems Trading Belgium BVBA, Anheuser-Busch InBev SA/NV, Ampar BVBA, Atlas Copco Airpower NV, Atlas Copco AB, Wabco Europe BVBA și Celio International NV (denumite în continuare, împreună, „intervenientele în recurs”).
- 38 Prin recursul incident formulat, Regatul Belgiei solicită Curții:
- anularea în parte a hotărârii atacate în măsura în care Tribunalul a înlăturat primul motiv de anulare invocat de acest stat membru și pronunțarea cu privire la acest motiv;
 - confirmarea hotărârii atacate în măsura în care anulează decizia în litigiu și
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată efectuate în cadrul recursului incident.

39 Comisia solicită respingerea recursului incident.

Cu privire la recurs

Cu privire la admisibilitate

Argumentația părților

- 40 Regatul Belgiei și Magnetrol International, susținută de intervenientele în recurs, arată în esență că recursul formulat de Comisie este inadmisibil.
- 41 În primul rând, Magnetrol International, susținută în această privință de Soudal, de Esko-Graphics și de Wabco Europe, apreciază că, astfel cum au fost formulate, concluziile acestui recurs urmăresc să solicite anularea hotărârii atacate numai în măsura în care Tribunalul a concluzionat că Comisia calificase în mod eronat sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar drept „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. Comisia ar fi solicitat astfel o anulare în parte a părții indivizibile a dispozitivului hotărârii atacate, așa încât aceste concluzii ar fi inadmisibile.
- 42 În al doilea rând, Regatul Belgiei, Soudal, Esko-Graphics și Flir Systems Trading Belgium apreciază că, prin recursul menționat, Comisia solicită Curții să efectueze o nouă apreciere a faptelor, fără a invoca totuși elemente care să demonstreze o denaturare a acestor fapte. În plus, argumentația Comisiei s-ar întemeia pe fapte noi, care ar urmări în special să rescrie decizia în litigiu *a posteriori*.
- 43 În al treilea rând, Regatul Belgiei, precum și Soudal și Esko-Graphics susțin că Comisia nu a indicat cu suficientă precizie în ce constă eroarea săvârșită de Tribunal în interpretarea articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.
- 44 Comisia contestă această argumentație și susține că recursul este admisibil.

Aprecierea Curții

- 45 În ceea ce privește, în primul rând, motivul întemeiat pe inadmisibilitatea concluziilor recursului, trebuie amintit că, potrivit articolului 169 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, „[p]e calea recursului se poate cere anularea, în tot sau în parte, a deciziei Tribunalului, astfel cum figurează în dispozitivul acestei decizii”.
- 46 Această dispoziție vizează principiul fundamental în materie de recurs potrivit căruia acesta trebuie să fie îndreptat împotriva dispozitivului deciziei Tribunalului și nu se poate limita să vizeze modificarea anumitor motive din această decizie (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 2017, British Airways/Comisia, C-122/16 P, EU:C:2017:861, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 47 În speță, contrar celor susținute în esență de Magnetrol International, concluziile Comisiei în fața Curții, astfel cum sunt reproduse la punctul 34 prima liniuță din prezenta hotărâre, vizează anularea în tot, iar nu în parte, a hotărârii atacate. Astfel, prin admiterea motivelor invocate de

Regatul Belgiei și de Magnetrol International, întemeiate pe o calificare eronată a sistemului privind profitul excedentar drept „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, Tribunalul a pronunțat anularea deciziei în litigiu, iar Comisia contestă în recurs tocmai punctul 2 din dispozitivul hotărârii atacate.

- 48 În aceste condiții, critica menționată trebuie respinsă.
- 49 În al doilea rând, argumentația potrivit căreia recursul urmărește să solicite Curții reexaminarea constatărilor de fapt efectuate de Tribunal nu poate fi admisă.
- 50 Astfel, pe de o parte, prin motivul unic de recurs, Comisia ridică probleme de drept, referitoare la interpretarea de către Tribunal a articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, pentru a contesta temeinicia soluției juridice reținute de Tribunal în hotărârea atacată, în special în măsura în care acesta a considerat că sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar nu îndeplinea condițiile pentru a fi calificat drept „schemă de ajutor”, în sensul acestei dispoziții. În consecință, argumentația pe care o dezvoltă în această privință în cadrul celor patru aspecte ale motivului unic menționat este admisibilă.
- 51 Pe de altă parte, în cadrul motivului unic menționat, Comisia susține de asemenea că Tribunalul a denaturat mai multe considerente ale deciziei în litigiu, în special întrucât nu ar fi luat în considerare faptul că Comisia a constatat în cuprinsul acesteia că sistemul aplicabil profitului excedentar se întemeia pe o practică administrativă constantă a autorităților fiscale belgiene, constând într-o aplicare *contra legem* sistematică a articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92.
- 52 Or, o astfel de argumentație care privește, în definitiv, interpretarea de către Tribunal a deciziei în litigiu și care, de altfel, se întemeiază pe o denaturare de către acesta a faptelor și a elementelor de probă invocate de Comisie trebuie considerată admisibilă.
- 53 În plus, această argumentație vizează și punctele 121-134 din hotărârea atacată prin care Tribunalul s-a pronunțat cu privire la aspectul dacă Comisia dovedise, corespunzător cerințelor legale, existența practicii administrative constante vizate la punctul 51 din prezenta hotărâre și care, în opinia sa, permitea să se concluzioneze că sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar constituia o „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. Or, examinarea unei asemenea chestiuni care privește motivarea deciziei în litigiu, precum și principiile care guvernează probele este admisibilă în stadiul recursului.
- 54 În al treilea rând, trebuie de asemenea respinsă critica întemeiată pe lipsa de precizie a recursului.
- 55 Astfel, având în vedere cele de mai sus, este suficient să se constate că reiese cu claritate din recurs că Comisia susține că Tribunalul a interpretat în mod eronat condițiile stabilite la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 și că a denaturat anumite considerente ale deciziei în litigiu. În această privință, ea identifică în mod precis nu numai aceste considerente, ci și punctele din hotărârea atacată pe care intenționează să le conteste, astfel încât această critică trebuie înlăturată.
- 56 Din ceea ce precedă rezultă că recursul este admisibil.

- 57 În rest, întrucât Regatul Belgiei și Magnetrol International, susținută de intervenientele în recurs, arată că acest recurs s-ar întemeia pe fapte noi sau ar urmări să rescrie decizia în litigiu, argumentele menționate sunt examinate, în măsura în care este necesar, în cadrul aprecierii temeiniciei recursului menționat.

Cu privire la fond

Observații introductive

- 58 Motivul unic invocat de Comisie privește erori săvârșite de Tribunal în interpretarea articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, care definește o „schemă de ajutor”.
- 59 Potrivit acestei dispoziții, o „schemă de ajutor” înseamnă în special 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 în actul menționat.
- 60 Astfel, calificarea unei măsuri de stat drept schemă de ajutor presupune îndeplinirea a trei condiții cumulative. În primul rând, anumite ajutoare pot fi acordate individual întreprinderilor pe baza unui act. În al doilea rând, nu este necesară nicio măsură suplimentară de punere în aplicare pentru acordarea acestor ajutoare. În al treilea rând, întreprinderile cărora le pot fi acordate ajutoarele individuale trebuie definite „în mod general și abstract”.
- 61 Motivul unic invocat de Comisie cuprinde patru aspecte. În esență, primele trei dintre aceste aspecte vizează cele trei condiții care definesc o „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. Al patrulea aspect privește nerespectarea de către Tribunal a *ratio legis* a acestei dispoziții.

Cu privire la primul aspect

– Argumentația părților

- 62 Prin intermediul primului aspect al motivului său unic, Comisia susține că Tribunalul a efectuat o interpretare și o aplicare eronate ale primei condiții prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. Această interpretare l-ar fi determinat să denatureze considerentele (94)-(110) ale deciziei în litigiu concluzionând, la punctele 84, 90-120 și 125 din hotărârea atacată, că Comisia considerase că numai actele normative menționate în considerentul (99) al acestei decizii constituiau baza schemei în cauză.
- 63 Potrivit Comisiei, din considerentele (94)-(110) ale deciziei menționate reiese că aceasta a considerat că schema respectivă se întemeia pe practica administrativă constantă a autorităților fiscale belgiene care consta în aplicarea în mod sistematic și *contra legem* a articolului 185 alineatul 2 din CIR 92.
- 64 În ceea ce privește termenul „act” utilizat la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, Comisia apreciază, în primul rând, că, în pofida divergențelor existente între diferitele versiuni lingvistice ale acestui regulament, acest termen permite includerea unei practici administrative

constante a autorităților unui stat membru. Jurisprudența Curții, rezultată din 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), ar pleda în favoarea unei asemenea interpretări.

- 65 În hotărârea atacată, Tribunalul ar fi reținut o interpretare restrictivă a termenului respectiv care l-ar fi determinat să examineze sistemul scutirii aplicabile profitului excedentar prin efectuarea unei distincții eronate între, pe de o parte, practica administrativă care constituie acest sistem și, pe de altă parte, dispozițiile normative care stau la baza acestuia. Or, Tribunalul ar fi trebuit să analizeze dacă acest sistem constituia o „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, în măsura în care se întemeia pe practica administrativă constantă a autorităților fiscale belgiene care consta într-o aplicare *contra legem* sistematică a articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92.
- 66 În al doilea rând, ar reieși corespunzător cerințelor legale din considerentele (94)-(110) ale deciziei în litigiu că Comisia a apreciat sistemul scutirii aplicabile profitului excedentar ca fiind întemeiat pe o astfel de practică administrativă constantă. Pentru acest motiv, Comisia ar fi stabilit în mai multe rânduri o distincție între, pe de o parte, deciziile anticipate referitoare la profitul excedentar întemeiate, în conformitate cu această practică administrativă constantă, pe o aplicare *contra legem* sistematică a articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 și care dau naștere unei scheme de ajutor de stat și, pe de altă parte, deciziile anticipate acordate cu respectarea acestei dispoziții și care nu dau naștere niciunui ajutor de stat.
- 67 În al treilea rând, motivele care figurează în considerentele (94)-(110) ale deciziei în litigiu ar trebui evaluate în lumina contextului în care a fost adoptată această decizie, și anume Decizia Comisiei din 3 februarie 2015 în cauza SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) privind sistemul belgian de decizii fiscale anticipate privind profitul excedentar – articolul 185 alineatul 2 litera (b) din Codul privind impozitul pe venit din 1992 („CIR 92”) – Invitație de a prezenta observații în temeiul articolului [108 alineatul (2) TFUE] (JO 2015, C 188, p. 24, denumită în continuare „decizia de deschidere”). Din decizia de deschidere ar reieși în mod clar că Comisia ar fi considerat întotdeauna că sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar se întemeia pe o practică administrativă constantă reprezentată de aplicarea eronată a articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 și a normelor juridice care reglementează materia în discuție.
- 68 Regatul Belgiei susține că primul aspect al motivului unic de recurs este lipsit de temei.
- 69 Magnetrol International, susținută de intervenientele în recurs, consideră că, prin intermediul acestui prim aspect, Comisia tinde să modifice *a posteriori* motivarea deciziei în litigiu și efectuează o interpretare eronată a hotărârii atacate.
- 70 În subsidiar, aceste părți arată că, pentru a demonstra existența unei „scheme de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, Comisia nu poate invoca o „linie de conduită sistematică” a autorităților unui stat membru decât în cazul în care nu identifică niciun act juridic susceptibil să constituie baza schemei în cauză. O astfel de interpretare ar fi susținută de jurisprudența Curții menționată la punctele 79 și 122 din hotărârea atacată. Or, în speță, considerentele (97)-(99) ale deciziei în litigiu ar identifica asemenea acte juridice ca temei al schemei în cauză. Astfel, Comisia nu s-ar putea întemeia pe o „linie de conduită sistematică” pentru a concluziona în sensul existenței unei astfel de scheme.

– *Aprecierea Curții*

- 71 În măsura în care Comisia reproșează Tribunalului că a efectuat o interpretare eronată a primei condiții prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, trebuie să se stabilească, în primul rând, dacă, astfel cum arată această instituție a Uniunii, o dispoziție fiscală a unui stat membru trebuie considerată un „act”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, atunci când face obiectul unei aplicări *contra legem* sistematice de către autoritățile fiscale ale acestui stat membru și, în ipoteza unei astfel de aplicări, dacă trebuie să se țină seama de practica administrativă constantă a acestor autorități în cadrul identificării actelor care constituie schema de ajutor care se întemeiază pe această dispoziție fiscală.
- 72 În ceea ce privește, *primo*, conținutul termenului „act”, prevăzut la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, este necesar să se arate că, în conformitate cu modul de redactare a acestui articol 1, termenul menționat face trimitere la orice act pe baza căruia, fără a fi necesară adoptarea unor măsuri suplimentare de punere în aplicare, pot fi acordate în mod individual ajutoare unor întreprinderi.
- 73 În această privință, trebuie subliniat că interpretarea literală a articolului menționat nu permite să se stabilească dacă termenul „act” poate acoperi o schemă caracterizată, potrivit Comisiei, printr-o aplicare *contra legem* sistematică a unei dispoziții fiscale a unui stat membru de către autoritățile fiscale ale acestui stat membru în cadrul unei practici administrative constante. Astfel, după cum arată Comisia, diferitele versiuni lingvistice ale articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 utilizează termeni divergenți, care, după caz, sunt sau nu sunt susceptibili să acopere o astfel de practică administrativă.
- 74 Or, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în scopul asigurării unei interpretări și a unei aplicări uniforme a aceluiași text a cărui versiune într-o limbă a Uniunii diferă de cele redactate în celelalte limbi, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în funcție de contextul și de finalitatea reglementării din care face parte (Hotărârea din 12 septembrie 2019, Comisia/Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, punctul 88 și jurisprudența citată).
- 75 Astfel, în ceea ce privește, *secundo*, contextul în care se înscrie articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, este necesar să se arate că noțiunea de „schemă de ajutor” se distinge de noțiunea de „ajutor individual”, prevăzută la articolul 1 litera (e) din acest regulament.
- 76 Spre deosebire de un ajutor individual, care privește o măsură de ajutor de stat care necesită o examinare individuală în raport cu criteriile prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE, recurgerea la noțiunea de „schemă de ajutor” permite Comisiei să examineze, în lumina acestei dispoziții, un ansamblu de ajutoare acordate individual unor întreprinderi pe baza unui act comun care constituie, în principiu, temeiul său juridic.
- 77 În această privință, Tribunalul a amintit în mod întemeiat la punctul 78 din hotărârea atacată că, în cazul unei scheme de ajutor, Comisia se poate limita să studieze caracteristicile sale pentru a aprecia, în motivarea deciziei în cauză, dacă, din cauza modalităților pe care le prevede schema menționată, aceasta asigură un avantaj considerabil beneficiarilor în raport cu concurenții lor și este de natură să profite în principal unor întreprinderi care participă la schimburile comerciale dintre statele membre. Astfel, într-o decizie care privește o asemenea schemă, Comisia nu este obligată să efectueze o analiză a ajutorului acordat în fiecare caz individual pe baza unei astfel de scheme. Numai în etapa recuperării ajutoarelor este necesar să se verifice situația individuală a fiecărei întreprinderi în cauză.

- 78 Rezultă că termenul „act”, care figurează la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, desemnează actele constitutive ale unei scheme de ajutor de la care este posibil să se identifice caracteristicile esențiale necesare pentru calificarea sa drept măsură de ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 79 Deși, ca regulă generală, acest termen poate desemna actele care constituie temeiul juridic al schemei de ajutor, nu se poate exclude, astfel cum a arătat de altfel Tribunalul, că poate, în anumite împrejurări, să facă trimitere și la o practică administrativă constantă a autorităților unui stat membru, atunci când această practică evidențiază o „linie de conduită sistematică” ale cărei caracteristici îndeplinesc cerințele prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.
- 80 În această privință, la punctul 79 din hotărârea atacată, Tribunalul s-a referit în mod întemeiat la punctele 14 și 15 din Hotărârea din 13 aprilie 1994, Germania și Pleuger Worthington/Comisia (C-324/90 și C-342/90, EU:C:1994:129), pentru a sublinia că Curtea a statuat că, în cadrul examinării unei scheme de ajutor și în lipsa unui temei legal 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.
- 81 Contrar celor afirmate în special de Magnetrol International, susținută în acest sens de intervenientele în recurs, nu reiese nicidecum din această hotărâre a Curții că posibilitatea Comisiei de a evidenția existența în fapt a unei scheme de ajutor este limitată la situația în care nu există nicio dispoziție legală aflată la baza acestei scheme. Dimpotrivă, concluziile desprinse din hotărârea menționată a Curții permit să se concluzioneze că, *a fortiori*, o asemenea posibilitate este oferită atunci când schema de ajutor rezultă, astfel cum susține Comisia în speță, din aplicarea *contra legem* sistematică a unei dispoziții fiscale a unui stat membru de către autoritățile fiscale ale acestui stat membru în cadrul unei practici administrative constante.
- 82 Astfel, luarea în considerare a unei asemenea practici administrative, în cadrul stabilirii „actului” care constituie o schemă de ajutor, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, permite să se evidențieze domeniul de aplicare real al acestei dispoziții fiscale care altfel nu ar putea fi reținut numai pe baza actului menționat.
- 83 *Tertio*, o astfel de interpretare a termenului „act” este confirmată de obiectivul urmărit de Regulamentul 2015/1589, care are ca obiect definirea modalităților controlului referitor la ajutoarele de stat prevăzute la articolul 108 TFUE.
- 84 Astfel, efectul util al normelor în materie de ajutoare de stat ar fi redus în mod considerabil dacă termenul „act”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, ar trebui să se limiteze la a desemna actele formale care constituie o schemă de ajutor.
- 85 Pe de o parte, este necesar să se arate că întinderea și modalitățile acestui control ar depinde, într-o asemenea ipoteză, în mod necesar de forma pe care statele membre o conferă măsurilor de ajutor de stat. Pe de altă parte, astfel cum arată Comisia, unele dintre aceste măsuri de ajutor care se întemeiază pe o aplicare *contra legem* a unei dispoziții de drept național ar fi excluse în mod necesar din noțiunea de „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, chiar dacă un ansamblu de circumstanțe ar permite să se identifice existența, în fapt, a unei astfel de scheme.

- 86 Prin urmare, Comisia poate concluziona în sensul existenței unei scheme de ajutor atunci când reușește să demonstreze corespunzător cerințelor legale că aceasta se întemeiază pe aplicarea unei dispoziții a unui stat membru, potrivit unei „linii de conduită sistematice” a autorităților acestui stat membru, și că respectivele caracteristici ale liniei de conduită menționate îndeplinesc cerințele prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.
- 87 În al doilea rând, este necesar să se stabilească dacă, astfel cum susține Comisia, Tribunalul a aplicat în mod eronat termenul „act”, prevăzut la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, și a denaturat decizia în litigiu apreciind că numai actele enumerate în considerentul (99) al deciziei în litigiu constituiau baza schemei în cauză, astfel cum a fost identificată de Comisie.
- 88 În această privință, trebuie arătat că, la punctul 80 din hotărârea atacată, Tribunalul a examinat, într-o primă etapă, actele enumerate în considerentele (97)-(99) ale deciziei în litigiu. Astfel, acesta a arătat că actele care figurează în considerentul (99) al acestei decizii, și anume atât articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, cât și 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 acestei dispoziții de către autoritățile fiscale belgiene, constituiau actele pe baza cărora este acordată scutirea aplicabilă profitului excedentar în cauză.
- 89 La punctele 81 și 82 din hotărârea atacată, Tribunalul a arătat că raționamentul Comisiei era caracterizat de o anumită ambivalență, în măsura în care aceasta ar fi recunoscut totuși că nici articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, nici, de altfel, vreo altă dispoziție din CIR 92 nu prevedea această scutire aplicabilă profitului excedentar.
- 90 Tribunalul a apreciat totuși, la punctul 83 din hotărârea atacată, că, în urma unei analize globale a deciziei în litigiu, trebuia să se considere că baza schemei în cauză era constituită de articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, astfel cum a fost aplicat de autoritățile fiscale belgiene, și că o astfel de aplicare putea fi dedusă din actele vizate la punctul 88 din prezenta hotărâre. La punctele 84-88 din hotărârea atacată, Tribunalul a dedus în esență că examinarea îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 trebuia, în consecință, să fie efectuată în lumina conținutului acestor acte.
- 91 Astfel, într-o a doua etapă, la punctele 90-98 din hotărârea atacată, Tribunalul a analizat în special dacă elementele esențiale ale schemei în cauză, pe care Comisia le-a identificat în considerentul (102) al deciziei în litigiu, reieșeau din actele enumerate în considerentele (97)-(99) ale deciziei menționate.
- 92 În această privință, la punctul 92 din hotărârea atacată, Tribunalul a arătat de la bun început că, ținând seama de analiza care figurează în considerentele (101) și (139) ale deciziei în litigiu, elementele esențiale respective nu reieșeau din aceste acte, ci mai degrabă din eșantionul de decizii anticipate analizat de Comisie. Recunoscând totodată că unele dintre elementele esențiale menționate decurgeau efectiv din actele respective, el a considerat totuși la punctul 93 din hotărârea amintită că nu aceasta era situația tuturor aceluiași elemente esențiale și în special a metodei de calcul în două etape a profitului excedentar supus scutirii în litigiu, precum și a condiției legate de crearea de locuri de muncă, de centralizarea sau de creșterea activităților în Belgia.
- 93 Acest raționament este afectat de erori de drept.

- 94 Astfel, după cum se arată la punctul 90 din prezenta hotărâre, deși Tribunalul a constatat că temeiul juridic al schemei în cauză rezulta nu numai din articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, ci și din aplicarea dispoziției respective de către autoritățile fiscale belgiene, totuși acesta nu a dedus toate consecințele constatării menționate. În special, acesta nu a ținut seama de considerentele deciziei în litigiu din care reieșea în mod clar că Comisia a dedus această aplicare nu numai din actele vizate în considerentul (99) al acestei decizii, ci și dintr-o linie de conduită sistematică a acestor autorități pe care a constatat-o pornind de la analiza unui eșantion de decizii anticipate pe care l-a examinat.
- 95 Astfel, în cadrul interpretării globale a deciziei în litigiu efectuate la punctul 83 din hotărârea atacată, Tribunalul ar fi trebuit să țină seama de considerațiile formulate în considerentele (100)-(108) și (110) ale acestei decizii din care reiese în esență că Comisia a apreciat că una dintre caracteristicile esențiale ale schemei în cauză era aceea că autoritățile menționate au emis în mod sistematic decizii de acordare a scutirii aplicabile profitului excedentar potrivit condițiilor enumerate în considerentul (102) al deciziei menționate.
- 96 În acest context, astfel cum reiese în special din cuprinsul punctului 98 din hotărârea atacată, Tribunalul s-a întemeiat, în schimb, pe premisa eronată că împrejurarea că unele dintre elementele esențiale ale schemei în cauză nu reieșeau din actele care figurează în considerentul (99) al deciziei în litigiu, ci chiar din deciziile anticipate, implica faptul că aceste acte trebuiau în mod necesar să facă obiectul unor măsuri suplimentare de punere în aplicare.
- 97 În consecință, prin limitarea analizei condițiilor prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 exclusiv la actele menționate în considerentul (99) al deciziei în litigiu, Tribunalul a aplicat în mod eronat termenul „act” care figurează la acest articol 1.
- 98 Eroarea respectivă l-a determinat, pe de o parte, să excludă, în principiu, ca o „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 menționat, să poată, astfel cum s-a arătat la punctele 80 și 86 din prezenta hotărâre, să se întemeieze pe un ansamblu de împrejurări de natură să indice existența sa în fapt și, pe de altă parte, să efectueze o interpretare eronată a acestei decizii în ceea ce privește examinarea primei condiții dintre cele menționate.
- 99 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se concluzioneze că primul aspect al motivului unic de recurs este fondat.

Cu privire la al doilea aspect

– Argumentația părților

- 100 Prin intermediul celui de al doilea aspect al motivului unic invocat, Comisia susține că Tribunalul a interpretat în mod eronat a doua condiție prevăzută la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 și a denaturat considerentele (100)-(108) ale deciziei în litigiu prin faptul că a concluzionat, la punctele 94, 96, 98, 103-113, 119, 120 și 129-133 din hotărârea atacată, că acordarea scutirii aplicabile profitului excedentar necesita adoptarea unor măsuri suplimentare de punere în aplicare.
- 101 Tribunalul s-ar fi limitat să reitereze afirmația potrivit căreia, dacă elementele esențiale ale schemei în cauză enumerate în considerentul (102) al deciziei în litigiu nu ar fi enunțate în actele normative menționate în considerentul (99) al deciziei amintite, acestea ar trebui în mod necesar

să facă obiectul unor măsuri suplimentare de punere în aplicare. Potrivit Comisiei, Tribunalul nu ar fi examinat dacă, în ceea ce privește scutirea aplicabilă profitului excedentar, autoritățile fiscale belgiene erau efectiv în măsură să influențeze quantumul scutirii aplicabile profitului excedentar, elementele esențiale ale schemei în cauză și condițiile de acordare a acestei scutiri în cazuri individuale. În plus, Tribunalul ar fi confundat marja de apreciere de care dispuneau aceste autorități pentru a verifica respectarea condițiilor de acordare a scutirii aplicabile profitului excedentar și capacitatea autorităților menționate de a influența quantumul acestei scutiri, elementele esențiale ale schemei în cauză și condițiile de acordare a scutirii menționate în cazuri individuale. Dacă Tribunalul ar fi interpretat și ar fi aplicat corect noțiunea de „măsuri suplimentare de punere în aplicare”, ar fi trebuit să concluzioneze că aceleași autorități nu erau în măsură să influențeze astfel de elemente.

- 102 Regatul Belgiei apreciază că raționamentul Tribunalului, referitor la cea de a doua condiție prevăzută la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, nu conține nicio eroare de drept.
- 103 Magnetrol International, susținută de intervenientele în recurs, arată în esență că, pentru a concluziona în sensul existenței unei scheme de ajutor, Comisia ar fi trebuit să demonstreze în decizia în litigiu, în primul rând, că actele enumerate în considerentele (97)-(99) ale acestei decizii impuneau metode de calcul pe care autoritățile fiscale belgiene trebuiau să le aplice și, în al doilea rând, că quantumul scutirii aplicabile profitului excedentar în fiecare caz în parte putea fi stabilit prin intermediul acestor metode. În al treilea rând, în ceea ce privește condițiile de acordare a ajutorului, Comisia ar fi trebuit să demonstreze, pe de o parte, că aceste acte stabileau condițiile în care autoritățile fiscale belgiene puteau accepta cererile de ajutor individuale și, pe de altă parte, că era posibil să se decidă pe baza acestor condiții dacă tranzacția propusă de solicitantul deciziei anticipate îndeplinea condiția privind „situația nouă”.

– *Aprecierea Curții*

- 104 Al doilea aspect al motivului unic de recurs privește a doua condiție care permite definirea unei „scheme de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, și anume cea privind lipsa unor „măsuri suplimentare de punere în aplicare” necesare acordării ajutoarelor individuale pe baza actului care constituie o asemenea schemă.
- 105 Astfel cum Tribunalul a arătat în mod întemeiat la punctul 99 din hotărârea atacată, referindu-se în această privință la considerentul (100) al deciziei în litigiu, existența unor măsuri suplimentare de punere în aplicare implică exercitarea unei puteri de apreciere de către autoritatea fiscală care adoptă măsurile în cauză, care să îi permită să influențeze quantumul ajutorului, caracteristicile acestuia sau condițiile în care este acordat ajutorul menționat. În schimb, simpla aplicare tehnică a actelor care prevăd acordarea ajutoarelor în cauză nu constituie o „măsură suplimentară de punere în aplicare”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.
- 106 Rezultă că problema dacă sunt necesare „măsuri suplimentare de punere în aplicare” pentru acordarea de ajutoare individuale în temeiul unei scheme de ajutor este intrinsec legată de cea a stabilirii „actului”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, pe care se întemeiază această schemă. Astfel, în raport cu această dispoziție trebuie să se stabilească dacă acordarea de ajutoare individuale este condiționată de adoptarea unor asemenea măsuri sau dacă, dimpotrivă, această acordare se poate face numai pe baza actului menționat.

- 107 După cum a arătat doamna avocată generală la punctul 100 din concluzii, eroarea de drept identificată la punctele 97 și 98 din prezenta hotărâre a afectat în mod necesar aprecierea efectuată de Tribunal cu privire la aspectul dacă scutirea aplicabilă profitului excedentar era, în speță, acordată fără a fi necesară adoptarea unor măsuri suplimentare de punere în aplicare.
- 108 Astfel, pe de o parte, după cum se constată la punctul 96 din prezenta hotărâre, Tribunalul s-a întemeiat pe premisa eronată că împrejurarea că unele dintre elementele esențiale ale schemei în cauză nu reieșeau din actele care figurează în considerentul (99) al deciziei în litigiu, ci fuseseră deduse din înseși deciziile anticipate, implica faptul că aceste acte trebuiau în mod necesar să facă obiectul adoptării unor măsuri suplimentare de punere în aplicare.
- 109 Pe de altă parte, în cadrul examinării, efectuată la punctele 103-113 din hotărârea atacată, a aspectului dacă, la momentul adoptării deciziilor anticipate în temeiul scutirii aplicabile profitului excedentar, autoritățile fiscale belgiene dispuneau de o putere de apreciere care le permitea să influențeze cuantumul acestei scutiri, elementele esențiale ale schemei în cauză și condițiile în care era acordată scutirea menționată, Tribunalul s-a limitat să se refere la actele enumerate în considerentul (99) al deciziei în litigiu pentru a concluziona în esență că aceste acte se limitau la definirea, în mod general, a poziției autorităților fiscale belgiene cu privire la aceeași scutare.
- 110 Tribunalul a dedus de aici că, în lipsa altor elemente care limitează puterea decizională a administrației respective, cu ocazia adoptării acestor decizii anticipate, autoritățile fiscale belgiene au beneficiat în mod necesar de o putere de apreciere, astfel încât nu se putea concluziona că autoritățile respective au efectuat o aplicare tehnică a cadrului normativ, ci acestea au efectuat, dimpotrivă, o examinare „de la caz la caz” a fiecărei cereri.
- 111 În cadrul acestei examinări, Tribunalul a omis totuși să țină seama de faptul că, astfel cum se arată la punctul 95 din prezenta hotărâre, una dintre caracteristicile esențiale ale schemei în cauză, după cum a fost identificată de Comisie în decizia în litigiu, consta în faptul că autoritățile fiscale belgiene acordaseră în mod sistematic scutirea aplicabilă profitului excedentar atunci când erau îndeplinite condițiile enumerate în considerentul (102) al acestei decizii.
- 112 Or, contrar celor statuate de Tribunal, identificarea unei asemenea practici sistematice putea constitui un element pertinent în cadrul unei aprecieri a tuturor împrejurărilor de natură să identifice existența, în fapt, a unei scheme de ajutor care să permită, dacă este cazul, stabilirea faptului că aceste autorități fiscale nu dispuneau în realitate de nicio putere de apreciere în cadrul aplicării articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 și că, în consecință, nu era necesară nicio „măsură suplimentară de punere în aplicare”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, în cadrul acordării scutirii aplicabile profitului excedentar în cauză.
- 113 Prin urmare, astfel cum arată Comisia, prin faptul că și-a întemeiat concluzia referitoare la cea de a doua condiție prevăzută la articolul 1 litera (d) din acest regulament pe o premisă eronată, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept.
- 114 Această constatare nu poate fi repusă în discuție de considerațiile formulate la punctele 106 și 107 din hotărârea atacată. Tribunalul s-a întemeiat la aceste puncte pe constatarea că schema în cauză nu viza toate deciziile anticipate adoptate în temeiul articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92, ci numai pe acelea dintre ele care acordau ajustări negative fără ca administrația să fi verificat dacă profiturile în cauză fuseseră incluse în profiturile unei alte societăți din grup cu sediul în altă circumscripție, în condițiile în care deciziile anticipate care acordau o ajustare negativă corespunzătoare ajustării pozitive a profitului imposibil al unei alte societăți din grup cu sediul

în altă circumscripție nu ar face parte din această schemă. Potrivit Tribunalului, în măsura în care, pe baza aceluiași act, autoritățile fiscale belgiene puteau adopta atât decizii care, în opinia Comisiei, confereau ajutoare de stat, cât și decizii care nu confereau asemenea ajutoare, rolul acestor autorități fiscale nu se limita la o aplicare tehnică a schemei în cauză.

- 115 Or, astfel cum se constată la punctul 94 din prezenta hotărâre, Comisia a apreciat că aplicarea *contra legem* a articolului 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 în cadrul unei practici administrative constante a autorităților fiscale belgiene constituia baza schemei în cauză. Această constatare nu poate fi repusă în discuție prin simplul fapt că autoritățile fiscale menționate ar fi aplicat și această dispoziție în situații care intrau efectiv în domeniul său de aplicare.
- 116 De asemenea, existența unei faze preliminare în cadrul procedurii de obținere a unei decizii anticipate pe baza scutirii aplicabile profitului excedentar, menționată la punctul 112 din hotărârea atacată, nu poate constitui un indiciu că autoritățile fiscale belgiene beneficiau în mod necesar de o putere de apreciere în cadrul sistemului de scutire aplicabilă profitului excedentar. Astfel, această putere de apreciere trebuie evaluată numai în raport cu deciziile anticipate care au fost acordate pe baza sistemului menționat, astfel încât situațiile care nu au condus la adoptarea unei asemenea decizii sunt lipsite de relevanță în această privință.
- 117 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se concluzioneze că al doilea aspect al motivului unic de recurs este fondat.

Cu privire la al treilea aspect

– Argumentația părților

- 118 Prin intermediul celui de al treilea aspect al motivului unic invocat, Comisia susține că Tribunalul a interpretat în mod eronat a treia condiție prevăzută la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 și a denaturat considerentele (66), (102), (103), (109), (139) și (140) ale deciziei în litigiu concluzionând, la punctele 114-119 din hotărârea atacată, că beneficiarii scutirii aplicabile profitului excedentar nu erau definiți „în mod general și abstract” prin actele care constituie baza acestei scheme. În opinia Comisiei, dacă Tribunalul ar fi ținut seama în mod corespunzător de practica administrativă constantă a autorităților fiscale belgiene aferente acestei scutiri, ar fi ajuns la o concluzie contrară.
- 119 Regatul Belgiei și Magnetrol International, susținută de intervenientele în recurs, contestă această argumentație.

– Aprecierea Curții

- 120 Al treilea aspect al motivului unic de recurs privește a treia condiție care definește o „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, și anume cea referitoare la faptul că beneficiarii unei astfel de scheme sunt definiți „în mod general și abstract” în actul care constituie baza schemei menționate.

- 121 În această privință, rezultă din raporturile existente între cele trei condiții care permit calificarea unei măsuri drept „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, că problema dacă este îndeplinită cea de a treia dintre aceste condiții este intrinsec legată de primele două condiții menționate, referitoare la existența unui „act” și la lipsa unor „măsuri suplimentare de punere în aplicare”.
- 122 Prin urmare, erorile de drept săvârșite de Tribunal, care au fost evidențiate la punctele 97, 98 și 113 din prezenta hotărâre și care privesc primele două dintre aceleași condiții, au viciat aprecierea Tribunalului referitoare la definiția beneficiarilor scutirii aplicabile profitului excedentar.
- 123 Astfel, la punctele 115-119 din hotărârea atacată, Tribunalul, recunoscând totodată că articolul 185 alineatul 2 litera b) din CIR 92 vizează o categorie generală și abstractă de entități, s-a întemeiat în esență pe o analiză a actelor menționate în considerentul (99) al deciziei în litigiu pentru a concluziona că beneficiarii schemei în cauză nu erau definiți „în mod general și abstract” prin aceste acte, așa încât o asemenea definire trebuia să se efectueze în mod necesar prin măsuri suplimentare de punere în aplicare.
- 124 În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze că al treilea aspect al motivului unic de recurs este fondat.
- 125 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă și fără a fi necesar să se examineze al patrulea aspect al motivului unic de recurs, este necesar să se concluzioneze că, prin faptul că a statuat, în special la punctul 120 din hotărârea atacată, că Comisia a considerat în mod eronat că sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar, astfel cum a fost definit în decizia în litigiu, nu constituia o „schemă de ajutor”, în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, Tribunalul a săvârșit mai multe erori de drept.

Cu privire la motivarea neesențială a hotărârii atacate referitoare la dovada unei „linii de conduită sistematice”

- 126 Trebuie arătat că, în cadrul unei motivări neesențiale, care figurează la punctele 121-134 din hotărârea atacată, Tribunalul a examinat dacă Comisia a reușit să demonstreze existența unei „linii de conduită sistematice” a autorităților fiscale belgiene identificate în urma examinării unui eșantion de 22 de decizii anticipate din cele 66 care fuseseră adoptate pe baza scutirii profitului excedentar.
- 127 Pentru a stabili dacă erorile de drept identificate la punctul 125 din prezenta hotărâre sunt susceptibile să determine anularea hotărârii atacate, este necesar să se examineze dacă, în cadrul acestei motivări, Tribunalul a respins în mod corect argumentele Comisiei întemeiate pe existența unei astfel de „linii de conduită sistematice”.

– Argumentația părților

- 128 În cadrul argumentației sale referitoare la primele trei aspecte ale motivului unic de recurs, Comisia a formulat argumente specifice prin care se urmărea contestarea raționamentului Tribunalului care figurează la punctele 121-134 din hotărârea atacată, potrivit căruia acesta a

statuat că Comisia nu a demonstrat corespunzător cerințelor legale existența unei „linii de conduită sistematice” a autorităților fiscale belgiene în acordarea scutirii aplicabile profitului excedentar.

- 129 În primul rând, Comisia arată că, contrar celor statuate de Tribunal la punctele 127 și 128 din hotărârea atacată, ea a demonstrat în mod suficient elementele care au determinat-o să concluzioneze în sensul existenței unei astfel de „linii de conduită sistematice”.
- 130 În ceea ce privește, mai întâi, alegerea eșantionului format din cele 22 de decizii anticipate din care Comisia ar fi dedus existența unei practici administrative constante, Comisia admite că această alegere nu reiese din considerentele (94)-(110) ale deciziei în litigiu. Cu toate acestea, Tribunalul ar fi omis să țină seama de considerentul (3) al acestei decizii care menționează cererea de informații a Comisiei adresată Regatului Belgiei cu privire la deciziile anticipate emise în anii 2004, 2007, 2010 și 2013. Aceste decizii nu ar fi altele decât cele 22 de decizii anticipate care constituie eșantionul din care Comisia a dedus existența unei practici administrative constante.
- 131 În continuare, în ceea ce privește reprezentativitatea acestui eșantion, Comisia subliniază că, în primul rând, deciziile anticipate ar fi fost selecționate pentru patru dintre cei nouă ani de aplicare a schemei în cauză. În al doilea rând, toți anii aleși ar fi la diferență de trei ani, acoperind începutul, mijlocul și sfârșitul perioadei în care autoritățile fiscale belgiene ar fi emis astfel de decizii anticipate. În al treilea rând, cele 22 de decizii anticipate ar reprezenta o treime din toate deciziile adoptate în această perioadă de nouă ani și, în al patrulea rând, aceste 22 de decizii ar acoperi o treime din ansamblul beneficiarilor schemei în cauză, ceea ce ar însemna în mod necesar că eșantionul era reprezentativ și că nu era necesară nicio explicație specifică în această privință. În orice caz, Regatul Belgiei nu ar fi contestat niciodată concluziile provizorii ale Comisiei în cadrul deciziei de deschidere și nu ar fi prezentat nicio decizie anticipată care să demonstreze că elementele esențiale ale schemei în cauză nu rezultau dintr-o practică administrativă constantă.
- 132 În plus, Comisia apreciază că nu era necesar să descrie deciziile individuale în decizia în litigiu, după ce a concluzionat, în temeiul examinării celor 22 de decizii anticipate, că aceste decizii făceau parte dintr-o practică administrativă constantă. În schimb, ar reveni Regatului Belgiei și beneficiarilor sarcina de a contesta concluzia sa potrivit căreia scutirea aplicabilă profitului excedentar a fost acordată pe baza unei scheme de ajutor, ceea ce aceștia nu ar fi reușit să facă.
- 133 În sfârșit, în ceea ce privește cele șase decizii anticipate descrise în considerentele (62)-(64) și în nota de subsol 80 din decizia în litigiu, considerentul (61) al deciziei în litigiu ar indica faptul că cele trei exemple furnizate în aceste considerente nu ar face decât să ilustreze deciziile anticipate pronunțate în cadrul punerii în aplicare a schemei în cauză de către autoritățile fiscale belgiene.
- 134 În al doilea rând, denaturarea considerentelor (94)-(110) ale deciziei în litigiu ar fi determinat Tribunalul să săvârșească o eroare de drept concluzionând, la punctele 127 și 128 din hotărârea atacată, că Comisia nu demonstrase existența unei abordări sistematice.
- 135 Regatul Belgiei și Magnetrol International, susținută de intervenientele în recurs, contestă această argumentație.

– *Aprecierea Curții*

- 136 Comisia reproșează Tribunalului că a constatat în mod eronat că ea nu reușise să demonstreze existența unei „linii de conduită sistematice” care să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589.
- 137 În această privință, în primul rând, trebuie arătat că Tribunalul a considerat în esență, la punctul 125 din hotărârea atacată, că o astfel de „linie de conduită sistematică” nu putea constitui baza însăși a schemei în cauză, pentru motivul că nu era vorba despre temeiul care a fost reținut în decizia în litigiu, în special în considerentul (99) al acestei decizii.
- 138 Or, având în vedere eroarea de drept constatată la punctele 97 și 98 din prezenta hotărâre, acest motiv este de asemenea eronat în drept.
- 139 În al doilea rând, Tribunalul a apreciat, la punctul 126 din hotărârea atacată, că, presupunând chiar că elementele esențiale ale schemei în cauză reieșeau dintr-o „linie de conduită sistematică” identificată pornind de la eșantionul deciziilor anticipate analizat de Comisie, aceasta din urmă nu ar fi reușit să demonstreze existența unei asemenea linii de conduită.
- 140 Mai întâi, la punctul 127 din hotărârea atacată, arătând totodată că acest eșantion era constituit din 22 de decizii anticipate din cele 66 de decizii în cauză, Tribunalul a apreciat că Comisia nu precizase în decizia în litigiu alegerea eșantionului menționat și motivele pentru care acesta trebuia considerat reprezentativ.
- 141 Astfel cum susține în esență Comisia, în ceea ce privește alegerea eșantionului deciziilor anticipate pe care l-a analizat, rezultă totuși dintr-o lectură de ansamblu a considerentelor deciziei în litigiu și în special din coroborarea considerentelor (3) și (59) ale acestei decizii că eșantionul menționat era constituit din deciziile anticipate adoptate în anii 2005 (nefiind adoptată nicio decizie în anul 2004), 2007, 2010 și 2013 pentru a acoperi deciziile adoptate la începutul, la mijlocul și la sfârșitul perioadei schemei în cauză.
- 142 În ceea ce privește reprezentativitatea eșantionului menționat, astfel cum a subliniat doamna avocată generală în esență la punctul 86 din concluzii, reiese în mod vădit din alegerea celor 22 de decizii anticipate din totalul celor 66 de decizii adoptate în cadrul schemei în cauză că același eșantion reprezintă o treime din deciziile respective.
- 143 În această privință, trebuie să se arate că o asemenea proporție de decizii anticipate, selecționate în mod ponderat dintre toate deciziile adoptate pe baza scutirii aplicabile profitului excedentar pentru perioada examinată, este, prin natura sa, susceptibilă să reprezinte o „linie de conduită sistematică” a autorităților fiscale belgiene. Astfel, tocmai ca urmare a naturii „sistematice” a unei asemenea practici, Comisia putea să prezume în mod rezonabil că, până la proba contrară, elementele identificate în eșantionul de decizii anticipate pe care l-a examinat s-ar regăsi în mod necesar în toate deciziile anticipate adoptate pe baza scutirii aplicabile profitului excedentar.
- 144 În aceste condiții, Tribunalul nu putea considera în mod întemeiat că Comisia nu precizase în decizia în litigiu alegerea eșantionului și elementele pentru care acesta trebuia considerat reprezentativ.

- 145 O asemenea concluzie nu este, de altfel, repusă în discuție de constatarea efectuată la punctul 128 din hotărârea atacată, potrivit căreia Comisia nu a precizat alegerea celor șase decizii anticipate menționate în considerentele (62)-(64) ale deciziei în litigiu. Astfel, după cum reiese din considerentul (61) al acestei decizii și după cum susține Comisia, cele șase decizii menționate au doar o vocație ilustrativă a modului în care a fost acordată scutirea aplicabilă profitului excedentar de autoritățile fiscale belgiene, astfel încât acestea nu pot fi luate în considerare pentru a stabili dacă Comisia a demonstrat corespunzător cerințelor legale existența unei „linii de conduită sistematice” în practica decizională a autorităților fiscale belgiene.
- 146 În continuare, la punctul 129 din hotărârea atacată, Tribunalul s-a întemeiat pe considerațiile formulate la punctele 103-112 din hotărârea atacată, referitoare la existența unei puteri de apreciere a autorităților fiscale belgiene și la necesitatea unor măsuri suplimentare de punere în aplicare. Potrivit Tribunalului, aceste considerații permit, în sine, infirmarea existenței „liniei de conduită sistematice” invocate de Comisie.
- 147 Or, în măsura în care această concluzie se întemeiază pe premisa eronată că numai actele vizate în considerentul (99) al deciziei în litigiu constituiau baza schemei în cauză, este necesar să se considere că, pentru aceleași motive ca cele expuse la punctele 97, 98 și 113 din prezenta hotărâre, concluzia care figurează la punctul 129 din hotărârea atacată este eronată în drept.
- 148 În sfârșit, la punctele 131-133 din hotărârea atacată, Tribunalul a arătat că, în orice caz, nu toate deciziile anticipate care constituie eșantionul examinat de Comisie priveau situații în care o structură de „antreprenor central” fusese pusă în aplicare de entitatea belgiană în cauză și că metoda de calcul în două etape pentru calculul profitului excedentar identificată de Comisie nu fusese adoptată în mod sistematic.
- 149 Cu toate acestea, astfel cum arată Comisia, constatările efectuate de Tribunal la aceste puncte se întemeiază pe o denaturare a considerentului (102) al deciziei în litigiu, în care Comisia a enumerat elementele esențiale ale schemei în cauză pe care le-a identificat pornind de la analiza eșantionului format din cele 22 de decizii anticipate reprezentativ pentru practica administrativă constantă a autorităților fiscale belgiene.
- 150 Astfel, reiese din acest considerent (102) că, contrar constatărilor efectuate de Tribunal la punctul 132 din hotărârea atacată, Comisia nu a considerat că relocalizarea unui „antreprenor central” în Belgia constituia singura condiție care permitea obținerea unei scutiri aplicabile profitului excedentar, ci că o astfel de situație constituia, dimpotrivă, un simplu exemplu de condiție mai generală privind existența unei situații noi care nu a produs încă efecte din punct de vedere fiscal.
- 151 În ceea ce privește metoda de calcul în două etape, menționată la punctul 133 din hotărârea atacată, din cuprinsul celei de a treia liniuțe a considerentului (102) al deciziei în litigiu reiese că, contrar constatărilor efectuate de Tribunal, Comisia nu a reținut aplicarea unei astfel de metode ca fiind un element esențial al schemei în cauză, ci, în esență, faptul că cuantumul scutirii aplicabile profitului excedentar corespundea în mod sistematic diferenței dintre profitul înregistrat efectiv de beneficiar și un profit, ipotetic, generat dacă beneficiarul ar fi operat independent de grupul său, iar aceasta indiferent de metoda utilizată pentru a ajunge la constatarea respectivă.

- 152 În consecință, trebuie să se observe că punctele 130-133 din hotărârea atacată nu pot întemeia concluzia Tribunalului potrivit căreia Comisia nu dovedise că scutirea aplicabilă profitului excedentar era acordată potrivit unei „linii de conduită sistematice”.
- 153 Din ansamblul motivelor care precedă rezultă că concluzia Tribunalului potrivit căreia Comisia nu demonstrase existența unei „linii de conduită sistematice” este eronată în drept.
- 154 Prin urmare, fără a fi necesar să se examineze al patrulea aspect al motivului unic de recurs, trebuie să se concluzioneze că motivul menționat este întemeiat.
- 155 În aceste condiții, fără a fi necesară examinarea recursului incident, se impune anularea hotărârii atacate.

Cu privire la litigiul în primă instanță

- 156 Conform articolului 61 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, Curtea poate, atunci când anulează hotărârea Tribunalului, să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul, atunci când acesta este în stare de judecată.
- 157 În speță, astfel cum a constatat Tribunalul la punctul 57 din hotărârea atacată, în susținerea acțiunilor formulate, Regatul Belgiei și Magnetrol International invocă motive întemeiate în esență:
- în primul rând, pe ingerința Comisiei 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 schema în cauză și a considerației eronate potrivit căreia această schemă 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 calificarea 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 doilea și al treilea aspect ale celui de 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 acestor ajutoare (al patrulea și al cincilea motiv în cauza T-131/16, precum și al patrulea motiv în cauza T-263/16).
- 158 Având în vedere în special împrejurarea că motivele menționate la prima și la a doua liniuță ale punctului anterior au făcut obiectul unei dezbateri în contradictoriu în fața Tribunalului și că examinarea lor nu necesită adoptarea niciunei măsuri suplimentare de organizare a procedurii sau de cercetare judecătorească a dosarului, Curtea apreciază că acțiunile în cauzele T-131/16 și T-263/16 sunt în stare de judecată în ceea ce privește aceste motive și că se impune să fie

soluționate în mod definitiv în această privință (a se vedea în acest sens 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).

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

Argumentația părților

- 159 Regatul Belgiei și Magnetrol International, asemenea Irlandei în observațiile sale în primă instanță, 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 profitul generat de tranzacții transfrontaliere în cadrul grupurilor de întreprinderi, chiar dacă acest lucru conduce la o „dublă neimpozitare”. Or, poziția Comisiei care constă în a considera că deciziile anticipate privind profitul excedentar constituie ajutoare de stat întrucât aceste decizii 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.
- 160 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.

Aprecierea Curții

- 161 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, intervențiile statelor membre în domeniile care nu au făcut obiectul unei armonizări în dreptul Uniunii nu sunt excluse din domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la controlul ajutoarelor de stat (Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctul 26, și Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Ungaria, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punctul 32, precum și jurisprudența citată).
- 162 Statele membre trebuie să își exercite competența în materia fiscalității directe cu respectarea dreptului Uniunii și în special a normelor instituite prin Tratatul FUE în materia ajutoarelor de stat. În consecință, acestea trebuie să se abțină, în exercitarea acestei competențe, de la adoptarea unor măsuri susceptibile să constituie ajutoare de stat incompatibile cu piața internă, în sensul articolului 107 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 martie 2021, Comisia/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punctul 105 și jurisprudența citată).
- 163 Or, reiese din jurisprudența amintită la punctele anterioare că nu se poate reproșa Comisiei că și-a depășit competențele atunci când a examinat măsurile care constituie schema în cauză și a verificat dacă aceste măsuri constituiau ajutoare de stat, precum și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă măsurile menționate erau compatibile cu piața internă, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

- 164 Această concluzie nu poate fi repusă în discuție 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.
- 165 Astfel, presupunând că deciziile adoptate de autoritățile fiscale belgiene în cadrul schemei în cauză urmăreau să delimiteze întinderea competenței fiscale a Regatului Belgiei, aceasta nu înseamnă că Comisia nu avea dreptul să examineze conformitatea lor cu reglementarea Uniunii în materie de ajutoare de stat.
- 166 Deși, 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 diferitele sectoare economice (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), reiese din jurisprudența citată la punctul 162 din prezenta hotărâre că, atunci când exercită această competență, statele membre trebuie să se abțină să adopte măsuri susceptibile să constituie ajutoare de stat, al căror control este de competența Comisiei. Aceeași este situația în ceea ce privește adoptarea de către statele membre, în exercitarea competențelor lor în materie fiscală, a măsurilor necesare pentru evitarea situațiilor de dublă impunere.
- 167 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, primul motiv în cauza T-131/16 și primul aspect al celui de al treilea motiv în cauza T-263/16 trebuie înlăturate ca nefondate.

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

- 168 Din motivele expuse în cadrul analizei primului-celui de al treilea aspect ale motivului unic de recurs al Comisiei reiese că al doilea motiv în cauza T-131/16 și primul motiv în cauza T-263/16, care, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 157 a doua liniuță din prezenta hotărâre, sunt în esență întemeiate pe concluzia eronată referitoare la existența unei scheme de ajutor în speță, trebuie respinse ca nefondate.
- 169 În schimb, litigiul nu este în stare de judecată în ceea ce privește motivele întemeiate în esență pe calificarea eronată drept ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, a scutirii aplicabile profitului excedentar ținând seama în special de lipsa unui avantaj sau a selectivității (al treilea motiv în cauza T-131/16 și al doilea și al treilea aspect ale celui de al treilea motiv în cauza T-263/16), precum și motivele întemeiate în special pe încălcarea 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 acestor ajutoare (al patrulea și al cincilea motiv în cauza T-131/16 și al patrulea motiv în cauza T-263/16).
- 170 Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctului 136 din hotărârea atacată, Tribunalul a apreciat că, întrucât motivele invocate de Regatul Belgiei și de Magnetrol International, întemeiate pe încălcarea articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, au fost admise, nu era necesar să se examineze celelalte motive invocate împotriva deciziei în litigiu. Or, aceste mijloace implică efectuarea unor aprecieri de fapt complexe, pentru care Curtea consideră că nu dispune de toate elementele de fapt necesare.
- 171 În consecință, se impune trimiterea cauzei Tribunalului spre rejudecare pentru ca acesta să se pronunțe cu privire la motivele menționate la punctul 169 din prezenta hotărâre.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 172 Întrucât cauza este trimisă Tribunalului spre rejudecare, cererea privind cheltuielile de judecată se soluționează odată cu fondul.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară și hotărăște:

- 1) 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).**
- 2) Înlătură primul și al doilea motiv ale acțiunii în cauza T-131/16, precum și primul motiv și primul aspect al celui de al treilea motiv ale acțiunii în cauza T-263/16.**
- 3) Trimite cauza Tribunalului Uniunii Europene spre rejudecare pentru ca acesta să se pronunțe cu privire la al treilea-al cincilea motiv ale acțiunii în cauza T-131/16, precum și cu privire la al doilea motiv, la al doilea și al treilea aspect ale celui de al treilea motiv, precum și la al patrulea motiv în cauza T-263/16.**
- 4) Cererea privind cheltuielile de judecată se soluționează odată cu fondul.**

Semnături