



## Repertoriul jurisprudenței

**Cauza T-508/19**

**Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd și alții  
împotriva  
Comisiei Europene**

**Hotărârea Tribunalului (Camera a doua extinsă) din 6 aprilie 2022**

„Ajutoare de stat – Schemă de ajutor pusă în aplicare de guvernul Gibraltarului privind impozitul pe profit – Scutire fiscală pentru veniturile din dobânzi și din redevențe – Soluții fiscale anticipate în favoarea unor societăți multinaționale – Decizie a Comisiei prin care ajutoarele sunt declarate incompatibile cu piața internă – Obligația de motivare – Eroare vădită de apreciere – Avantaj selectiv – Dreptul de a prezenta observații”

1. *Acțiune în anulare – Obiect – Anulare în parte – Condiție – Posibilitate de a disocia dispozițiile contestate – Decizie a Comisiei prin care două măsuri de ajutor distincte și independente sunt declarate incompatibile cu piața internă – Cerere de anulare compusă din părți distincte, fiecare privind o măsură de ajutor diferită (art. 263 TFUE)*

(a se vedea punctele 43-45)

2. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Intervenția statului în domenii care nu au făcut obiectul unei armonizări în Uniunea Europeană – Fiscalitate directă – Includere – Desemnarea bazei de impozitare și repartizarea sarcinii fiscale – Competențele statelor membre – Limite – Competențe ale Comisiei [art. 4 și 5 TUE; art. 107 alin. (1) TFUE]*

(a se vedea punctele 56-70)

3. *Acțiune în anulare – Motive – Abuz de putere – Noțiune (art. 263 TFUE)*

(a se vedea punctele 72 și 73)

4. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Caracterul selectiv al măsurii – Apreciere întemeiată pe luarea în considerare a tehnicilor de reglementare utilizate – Excludere [art. 107 alin. (1) TFUE]*

(a se vedea punctele 80, 81, 134 și 185)

5. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Acordarea unui avantaj beneficiarilor – Măsură care conferă un avantaj fiscal – Cadru de referință pentru stabilirea existenței unui avantaj – Delimitare materială – Criterii – Identificare a regimului fiscal comun sau normal – Regim general de impozitare pe profit care are ca obiectiv impozitarea tuturor veniturilor acumulate pe teritoriul unui stat membru sau obținute din teritoriul unui stat membru – Luare în considerare a informațiilor provenite de la statul membru în cauză – Admisibilitate*  
[art. 107 alin. (1) TFUE]

(a se vedea punctele 89-94, 118-123, 128, 135-137, 143-147, 156, 161 și 162)

6. *Ajutoare acordate de state – Decizia Comisiei – Control jurisdicțional – Libera apreciere a faptelor și a probelor – Constatare a dreptului național efectuată de Comisie – Chestiune de fapt*  
(art. 107 TFUE)

(a se vedea punctul 103)

7. *Ajutoare acordate de state – Procedură administrativă – Obligațiile Comisiei – Examinare cu diligență și cu imparțialitate – Luare în considerare a celor mai complete și fiabile elemente posibile – Conținutul obligației*  
[art. 108 alin. (2) TFUE]

(a se vedea punctul 104-106 și 127)

8. *Ajutoare acordate de state – Decizie a Comisiei – Aprecierea legalității în funcție de informațiile disponibile la momentul adoptării deciziei*  
(art. 108 TFUE)

(a se vedea punctele 107, 125 și 141)

9. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Măsuri fiscale – Examinare comună a criteriilor selectivității și avantajului economic – Admisibilitate*  
[art. 107 alin. (1) TFUE]

(a se vedea punctul 169)

10. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Acordarea unui avantaj beneficiarilor – Măsură care conferă un avantaj fiscal – Sistem de impozitare a veniturilor societăților – Regim general de impozitare pe profit având ca obiectiv impozitarea tuturor veniturilor acumulate pe teritoriul unui stat membru sau obținute din teritoriul unui stat membru – Măsură fiscală care derogă de la regimul respectiv și care prevede o scutire fiscală pentru veniturile din dobânzi sau din redevențe – Incluziune – Lipsa unei norme explicite care să prevadă impozitarea redevențelor respective – Lipsa incidenței*  
(art. 107 TFUE)

(a se vedea punctele 178-182 și 206)

11. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Caracterul selectiv al măsurii – Măsură care conferă un avantaj fiscal – Criterii pentru stabilirea selectivității măsurii – Introducere, între operatori care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă, a unei diferențieri nejustificate prin natura și prin economia unui regim fiscal general – Necesitate de a identifica anumite caracteristici comune beneficiarilor avantajului fiscal – Lipsă [art. 107 alin. (1) TFUE]*

(a se vedea punctele 198-201 și 209-213)

12. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Caracterul selectiv al măsurii – Măsură care conferă un avantaj fiscal – Măsură cu caracter general aplicabilă fără diferențiere tuturor operatorilor economici – Măsură inaplicabilă unor operațiuni comparabile cu cele care condiționează acordarea sa – Măsură care poate fi calificată drept selectivă (art. 107 TFUE)*

(a se vedea punctele 202, 203 și 207)

13. *Acte ale instituțiilor – Motivare – Obligație – Conținut – Decizie a Comisiei în materia ajutoarelor de stat – Luare în considerare a contextului și a ansamblului normelor juridice [art. 108 alin. (1) și (3) și art. 296 TFUE]*

(a se vedea punctele 229-236)

14. *Ajutoare acordate de state – Examinare de către Comisie – Examinare globală a unei scheme de ajutor – Admisibilitate – Obligație care revine Comisiei de a aprecia în mod individual situația anumitor beneficiari – Inexistență [art. 107 și 108 TFUE; Regulamentul nr. 659/1999 al Consiliului, art. 1 lit. (d)]*

(a se vedea punctele 259-268)

15. *Ajutoare acordate de state – Examinare de către Comisie – Procedură administrativă – Decizie de inițiere a procedurii oficiale de investigare prevăzute la articolul 108 alineatul (2) TFUE – Analiza existenței unui avantaj selectiv – Evoluție a poziției Comisiei la finalul procedurii – Decizie finală întemeiată pe o bază diferită de cea identificată în decizia de extindere a procedurii – Decizie de extindere a procedurii care nu conține elementele determinante pe care se întemeiază aprecierea Comisiei – Încălcarea drepturilor procedurale ale întreprinderii interesate [art. 108 alin. (2) TFUE; Regulamentul nr. 659/1999 al Consiliului, art. 6 alin. (1)]*

(a se vedea punctele 283-316)

## Sumarul hotărârii

Între 1 ianuarie 2011 și 31 decembrie 2013, în temeiul Income Tax Act 2010 (denumită în continuare „ITA 2010”)<sup>1</sup>, veniturile din redevențe nu erau incluse în categoriile de venituri impozabile în Gibraltar.

MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (denumită în continuare „MJN GibCo”) era o societate din grupul MeadJohnson cu sediul în Gibraltar, care deținea o participație de 99,99 % în capitalul societății în comandită simplă de drept neerlandez Mead Johnson Three CV (denumită în continuare „MJT CV”), care acorda, în schimbul plății unor redevențe, sublicențe unei alte societăți a grupului<sup>2</sup>. În anul 2012, autoritățile fiscale din Gibraltar au acordat MJN GibCo o soluție fiscală anticipată de confirmare, în temeiul regimului de impozitare pe profit din Gibraltar rezultat din ITA 2010, a neimpozitării, în privința MJN GibCo, a veniturilor obținute de MJT CV din redevențe.

În luna octombrie 2013, Comisia Europeană a inițiat o procedură oficială de investigare pentru a verifica printre altele compatibilitatea sistemului de impozitare a redevențelor, prevăzut de ITA 2010, cu normele Uniunii în materie de ajutoare de stat. În luna octombrie 2014, Comisia a decis să extindă această procedură la practica soluțiilor fiscale anticipate din Gibraltar (denumită în continuare „decizia de extindere a procedurii”).

Prin decizia din 19 decembrie 2018 (denumită în continuare „decizia atacată”)<sup>3</sup>, Comisia, pe de o parte, a calificat neinclusiunea veniturilor din redevențe în baza de impozitare, între 1 ianuarie 2011 și 31 decembrie 2013, drept „scutire implicită” și a considerat că această măsură constituia o schemă de ajutor ilegală și incompatibilă cu piața internă. Potrivit Comisiei, scutirile respective introduceau o diminuare a impozitului pe care societățile în cauză ar fi trebuit, în caz contrar, să îl suporte, ținând seama de obiectivul ITA 2010, care constă în impozitarea veniturilor acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar.

Pe de altă parte, Comisia a apreciat că tratamentul fiscal acordat de guvernul Gibraltarului pe baza unor soluții fiscale anticipate în favoarea unui număr de cinci societăți stabilite în Gibraltar, care dețineau o participație în societăți în comandită de drept neerlandez și care primeau, pentru unele dintre ele, venituri din redevențe, constituia ajutor de stat individual ilegal și incompatibil cu piața internă. Aceste soluții, care confirmau neimpozitarea veniturilor din redevențe ale societăților menționate, ar fi continuat să se aplice ulterior modificării din anul 2013 a ITA 2010, în temeiul căreia redevențele au fost incluse printre categoriile de venituri impozabile. MJN GibCo făcea parte din cele cinci societăți în cauză.

Sesizat cu o acțiune introdusă de diferite societăți din grupul MJN, Tribunalul admite în parte acțiunea. El respinge acțiunea în măsura în care urmărește să conteste partea din decizia atacată referitoare la schema de ajutor. În acest cadru, Tribunalul validează abordarea urmată de Comisie, potrivit căreia „neimpozitarea” și „scutirea” produc aceleași efecte, precum și faptul că lipsa unei norme explicite care să prevadă impozitarea veniturilor din redevențe nu se opune ca o măsură să confere un avantaj. Tribunalul anulează decizia atacată în măsura în care privește

<sup>1</sup> Legea privind impozitul pe profit în Gibraltar din anul 2010.

<sup>2</sup> MJT CV deținea licențe privind drepturi de proprietate intelectuală în legătură cu care acorda, în schimbul plății unor redevențe, sublicențe societății Mead Johnson BV, o altă societate de drept neerlandez a grupului MJN. Înainte de dizolvarea sa în anul 2018, MJN GibCo aparținea grupului internațional Mead Johnson Nutrition (denumit în continuare „grupul MJN”). În ceea ce privește Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, cu sediul în Singapore, aceasta era societatea-mamă în proporție de 100 % a MJN GibCo.

<sup>3</sup> Decizia (UE) 2019/700 a Comisiei din 19 decembrie 2018 privind ajutorul de stat SA.34914 (2013/C) pus în aplicare de Regatul Unit în ceea ce privește regimul de impozitare pe profit în Gibraltar (JO 2019, L 119, p. 151).

ajutorul individual acordat MJN GibCo. În acest cadru, el precizează întinderea dreptului părților interesate de a fi asociate unei proceduri oficiale de investigare în materie de ajutoare de stat și incidența unei încălcări a acestui drept asupra legalității deciziei finale adoptate la capătul unei asemenea proceduri.

### *Aprecierea Tribunalului*

În primul rând, în ceea ce privește schema de ajutor, Tribunalul amintește mai întâi că intervențiile statelor membre în domeniile care nu au făcut obiectul unei armonizări în Uniune, precum fiscalitatea directă, nu sunt excluse din domeniul de aplicare al reglementării privind controlul ajutoarelor de stat. În consecință, întrucât Comisia este competentă să asigure respectarea articolului 107 TFUE, ea nu și-a depășit competențele atunci când a examinat neimpozitarea veniturilor din redevențe pentru a verifica dacă această măsură constituia o schemă de ajutor și, în caz afirmativ, dacă era compatibilă cu piața internă. În speță, Tribunalul arată că, referindu-se la dispozițiile dreptului fiscal aplicabile în Gibraltar și întemeindu-și aprecierea dispozițiilor menționate pe informațiile comunicate de autoritățile din Regatul Unit și din Gibraltar, Comisia nu a definit în mod autonom impozitarea așa-zisă „normală” prevăzută de dispozițiile fiscale aplicabile în Gibraltar în cadrul examinării pe care a efectuat-o cu privire la neimpozitarea veniturilor din redevențe. În plus, din decizia atacată nu reiese că Comisia ar fi urmărit să alinieze dreptul fiscal aplicabil în Gibraltar la drepturile aplicabile în diferitele state membre.

Tribunalul respinge, în continuare, motivele întemeiate în esență pe erori de apreciere și de drept în identificarea normelor de impozitare normale în Gibraltar și în identificarea unui avantaj selectiv.

Cu titlu introductiv, Tribunalul observă că, în cadrul analizei măsurilor fiscale, din perspectiva dreptului Uniunii în materia ajutoarelor de stat, examinarea atât a criteriului avantajului, cât și a criteriului selectivității implică, în prealabil, stabilirea normelor de impozitare normale care formează cadrul de referință relevant pentru această examinare.

În ceea ce privește normele de impozitare normale din Gibraltar, Tribunalul recunoaște că în mod întemeiat Comisia a considerat că sistemul de impozitare din Gibraltar era un sistem de impozitare teritorial, potrivit căruia toate veniturile acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar trebuiau impozitate pe teritoriul respectiv, și că, în temeiul sistemului amintit, veniturile din redevențe încasate de o societate din Gibraltar erau în mod necesar considerate ca fiind acumulate pe acest teritoriu sau obținute de acolo. Concluziile respective se întemeiau pe o informație care provenea direct de la statul membru în cauză și erau compatibile cu conținutul dispozițiilor relevante ale ITA 2010.

În ceea ce privește existența unui avantaj economic, Tribunalul consideră că Comisia a demonstrat că sistemul de neimpozitare a veniturilor din redevențe conducea la o reducere a cuantumului impozitului care ar fi fost datorat în mod normal de societățile stabilite în Gibraltar care primesc redevențe, iar aceasta în temeiul principiilor directoare ale ITA 2010, și anume principiul teritorialității și principiul potrivit căruia totalitatea veniturilor contabile ale contribuabililor erau impozabile.

În acest cadru, Tribunalul respinge argumentul reclamantelor potrivit căruia, în lipsa unei norme explicite în ITA 2010 care să prevadă impozitarea veniturilor din redevențe, autoritățile fiscale nu au putut renunța la impozitarea veniturilor respective și, prin urmare, nu au conferit reclamantelor niciun avantaj. Tribunalul amintește, în această privință, că faptul că o măsură fiscală este concepută potrivit unei anumite tehnici de reglementare nu are incidență în vederea analizei sale în raport cu articolul 107 TFUE și că împrejurarea că, în speță, veniturile din redevențe nu erau supuse impozitului pe profit, ca urmare a neincluserii lor în categoriile de venituri impozabile în Gibraltar, producea aceleași efecte ca și în cazul în care această categorie de venituri ar fi beneficiat în mod formal de o scutire de la plata impozitului.

În ceea ce privește caracterul selectiv al neimpozitării veniturilor din redevențe, Tribunalul apreciază că Comisia era îndreptățită să considere că aceasta constituia o derogare în raport cu principiul general al teritorialității, în măsura în care avea drept consecință aplicarea, în cazul societăților din Gibraltar care primesc venituri din redevențe, a unui tratament fiscal distinct de cel aplicat societăților supuse impozitului în Gibraltar care primesc venituri acumulate în Gibraltar sau obținute din Gibraltar, deși aceste două categorii de întreprinderi se aflau în situații comparabile din perspectiva obiectivului urmărit de ITA 2010.

În al doilea rând, în ceea ce privește măsura de ajutor individual acordată pe baza soluției fiscale anticipate acordate MJN GibCo, Tribunalul apreciază că divergențele dintre analiza cuprinsă în decizia de extindere a procedurii și decizia atacată, în măsura în care priveau elemente de apreciere determinante pentru calificarea drept ajutor de stat individual a soluției fiscale anticipate adoptate în favoarea MJN GibCo, erau de așa natură încât Comisia ar fi trebuit să adopte o decizie de rectificare sau o a doua decizie de extindere a procedurii pentru a permite reclamantelor să participe în mod eficient la procedură.

Astfel, raționamentul pe baza căruia Comisia a considerat, în decizia atacată, că menținerea acestei soluții fiscale anticipate, ulterior modificării din anul 2013 a ITA 2010, constituia un ajutor de stat individual incompatibil cu piața internă era întemeiat pe elemente determinante care nu se regăseau în decizia de extindere a procedurii, și anume caracterul transparent al societăților în comandită simplă de drept neerlandez în vederea aplicării dreptului fiscal din Gibraltar și constatarea că asociații ar fi trebuit în mod normal să fie supuși impozitului pe profit în Gibraltar până la concurența părții lor din profiturile societăților lor în comandită de drept neerlandez.

Prin urmare, Tribunalul arată că, atunci când Comisia își modifică raționamentul, între decizia de inițiere a procedurii și decizia finală, cu privire la elemente determinante în aprecierea existenței unui ajutor, obligația acesteia de a extinde procedura oficială de investigare, pentru a oferi persoanelor interesate posibilitatea să își prezinte observațiile, are caracterul unei norme fundamentale de procedură, a cărei încălcare determină anularea actului viciat, independent de aspectul dacă această încălcare a cauzat un prejudiciu celui care îl invocă sau dacă procedura ar fi condus la un rezultat diferit. Pe baza acestor constatări, Tribunalul anulează decizia atacată în măsura în care vizează ajutorul de stat individual acordat în temeiul soluției fiscale anticipate în favoarea MJN GibCo.