



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PRIIT PIKAMÄE

présentées le 16 décembre 2021¹

Affaire C-898/19 P

Irlande

contre

Commission européenne

« Pourvoi – Aides d'État – Aide mise à exécution par le Grand-Duché de Luxembourg –
Décision déclarant l'aide incompatible avec le marché intérieur et illégale et ordonnant sa
récupération – Décision fiscale anticipative (*tax ruling*) – Principe de pleine concurrence –
Avantage – Cadre de référence – Imposition dite "normale" – Caractère sélectif –
Présomption »

Table des matières

I.	Introduction	3
II.	Les antécédents du litige	4
A.	Sur la décision anticipative accordée par les autorités fiscales luxembourgeoises à FFT et la procédure administrative devant la Commission	4
B.	Sur la décision litigieuse	5
1.	Description du contenu essentiel de la décision anticipative en cause	5
2.	Description des règles luxembourgeoises pertinentes	5
3.	Appréciation de la décision anticipative en cause	5
C.	La procédure devant le Tribunal et l'arrêt attaqué	7
D.	La procédure devant la Cour et les conclusions des parties au pourvoi	10
III.	Sur le pourvoi	10

¹ Langue originale : le français.

A. Sur les premier, troisième, quatrième et cinquième moyens	11
1. Sur le caractère opérant	11
2. Sur la recevabilité	12
3. Sur le bien-fondé	13
a) Observations liminaires sur l’avantage et la sélectivité en matière fiscale	13
1) Sur l’« importance accrue » de la détermination du cadre de référence dans le cas de mesures fiscales	13
2) Sur la détermination du cadre de référence (et de l’imposition « normale ») en matière fiscale	14
b) Sur le premier moyen	16
1) Arguments des parties	16
2) Appréciation	17
i) Observations liminaires sur l’origine du principe de pleine concurrence	17
ii) Sur le principe de pleine concurrence dans l’arrêt attaqué	19
iii) Sur le fondement du principe de pleine concurrence	20
iv) Sur la portée du principe de pleine concurrence et le principe de sécurité juridique	29
3) Conclusion sur le premier moyen	30
c) Sur le troisième moyen	31
1) Arguments des parties	31
2) Appréciation	31
d) Sur le quatrième moyen	33
1) Arguments des parties	33
2) Appréciation	33
e) Sur le cinquième moyen	34
1) Arguments des parties	34
2) Appréciation	35
B. Sur le deuxième moyen	36

1. Sur le caractère opérant	36
2. Sur le bien-fondé	37
IV. Sur le recours devant le Tribunal	41
V. Sur les dépens	41
VI. Conclusion	41

I. Introduction

1. Le « ruling fiscal » ou « rescrit fiscal » est une pratique courante permettant aux entreprises de solliciter de l'administration fiscale une « décision anticipative » concernant l'impôt dont elles seront redevables. Le terme « ruling » désigne, de manière générale, le fait pour une administration fiscale d'adopter, à la demande le plus souvent du contribuable, une position officielle sur l'application de certaines dispositions législatives en vigueur au regard d'une situation ou d'une ou plusieurs opérations qui n'ont pas encore produit d'effets fiscaux. Ainsi, les contribuables cherchent à obtenir des assurances liant l'administration quant au traitement fiscal de leurs opérations.

2. Dès le mois de juin 2014, la Commission européenne a lancé une série d'enquêtes visant à vérifier la conformité aux règles du traité sur les aides d'État des pratiques d'autorités fiscales de plusieurs États membres à l'égard d'entreprises multinationales, s'agissant, en particulier, de la répartition des bénéfices entre les différents États dans lesquels ces entreprises ont leurs activités. L'une de ces enquêtes a conduit à l'adoption de la décision relative à l'aide qui aurait été octroyée par les autorités fiscales luxembourgeoises au groupe Fiat².

3. Parallèlement, les révélations de l'enquête journalistique dite « Lux Leaks » ont, en novembre 2014, porté ce sujet à l'attention du grand public en suscitant des réactions le plus souvent outragées³. À la suite de ces révélations, plusieurs responsables politiques ont entrepris, tant sur le plan européen que sur le plan international, des actions visant à remédier à ce qui était désormais perçu comme une entorse grave à l'équité fiscale. La plus récente de ces actions s'est concrétisée dans un accord créant un impôt global sur le revenu des entreprises multinationales⁴.

² Décision (UE) 2016/2326 de la Commission, du 21 octobre 2015, concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat (JO 2016, L 351, p. 1, ci-après la « décision litigieuse »).

³ Il s'agit d'une enquête réalisée conjointement par le consortium de journalistes d'investigation américains International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) et quarante autres médias. À cet égard, voir, notamment, article publié dans le journal *Le Monde*, disponible à l'adresse Internet suivante : https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

⁴ À ce sujet, voir, notamment, document « Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie », discuté au sein du Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et approuvé par 137 juridictions membres le 8 octobre 2021, disponible à l'adresse Internet suivante : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf>

4. Tout en ayant conscience du contexte politique, économique et même sociétal de la présente affaire, la Cour devra, dans son arrêt à venir, examiner à l'aune de seules considérations juridiques les questions que suscite l'approche retenue par la Commission dans la décision litigieuse. L'arrêt rendu par le Tribunal dans les affaires Luxembourg et Fiat Chrysler Finance Europe/Commission⁵, qui a entériné cette approche, fait l'objet du présent pourvoi.

5. Le caractère novateur de l'approche de la Commission a notamment consisté à introduire le principe de pleine concurrence dans l'examen de l'existence d'un avantage économique. En raison de son fondement juridique contesté, l'introduction de cette notion dans l'analyse requise par l'article 107, paragraphe 1, TFUE conduira la Cour à s'interroger sur la frontière tracée par le traité entre l'autonomie fiscale des États membres et l'interdiction d'octroi des aides d'État.

II. Les antécédents du litige

A. Sur la décision anticipative accordée par les autorités fiscales luxembourgeoises à FFT et la procédure administrative devant la Commission

6. Le conseiller fiscal de Fiat Chrysler Finance Europe, anciennement dénommée Fiat Finance and Trade Ltd (ci-après « FFT »), a adressé aux autorités fiscales luxembourgeoises, le 14 mars 2012, une lettre sollicitant l'approbation d'un accord en matière de prix de transfert. Il leur a également soumis, à l'appui de cette demande, un rapport, de sa main, analysant les prix de transfert appliqués aux transactions effectuées par FFT.

7. Le 3 septembre 2012, les autorités fiscales luxembourgeoises ont adopté une décision anticipative répondant à la demande de FFT (ci-après la « décision anticipative en cause »). Cette décision était contenue dans un courrier indiquant que, « en ce qui concern[ait] la lettre, datée du 14 mars 2012, relative aux activités de financement intragroupe de FFT, il [était] confirmé que l'analyse des prix de transfert a[vait] été réalisée conformément à la circulaire 164/2 du 28 janvier 2011 et qu'elle respect[ait] le principe de pleine concurrence ».

8. Le 19 juin 2013, la Commission a envoyé au Grand-Duché de Luxembourg une première demande de renseignements concernant des informations détaillées sur les pratiques nationales en matière de décisions anticipatives. Cette première demande de renseignements a été suivie par de nombreux échanges entre le Grand-Duché de Luxembourg et la Commission jusqu'à l'adoption, par cette dernière, le 24 mars 2014, d'une décision enjoignant au Grand-Duché de Luxembourg de lui fournir des informations.

9. Le 11 juin 2014, la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE concernant la décision anticipative en cause. Le 21 octobre 2015, la Commission a adopté la décision litigieuse déclarant que cette décision anticipative constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

⁵ Arrêt du 24 septembre 2019 (T-755/15 et T-759/15, ci-après l'« arrêt attaqué », EU:T:2019:670).

B. Sur la décision litigieuse

1. Description du contenu essentiel de la décision anticipative en cause

10. La Commission a décrit la décision anticipative en cause comme avalisant une méthode d'affectation des bénéfices à FFT au sein du groupe automobile Fiat/Chrysler, ce qui permettait à FFT de déterminer annuellement le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle était redevable au Grand-Duché de Luxembourg. La Commission a précisé que cette décision avait une valeur contraignante pour l'administration fiscale pendant une période de cinq ans, soit de l'exercice fiscal 2012 à l'exercice fiscal 2016⁶.

2. Description des règles luxembourgeoises pertinentes

11. La Commission a indiqué que la décision anticipative en cause avait été adoptée sur le fondement de l'article 164, paragraphe 3, du code des impôts sur les revenus luxembourgeois (loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, telle que modifiée, ci-après le « code des impôts »)⁷ et de la circulaire L.I.R. n° 164/2 du directeur des contributions luxembourgeois, du 28 janvier 2011 (ci-après la « circulaire n° 164/2 »). À cet égard, la Commission a relevé, d'une part, que cet article établissait le principe de pleine concurrence en droit fiscal luxembourgeois, selon lequel les transactions entre sociétés d'un même groupe devaient être rémunérées comme si elles avaient été conclues entre sociétés indépendantes négociant dans des circonstances comparables dans des conditions de pleine concurrence. D'autre part, elle a observé que la circulaire n° 164/2 précisait notamment comment déterminer une rémunération de pleine concurrence lorsque ces transactions ont été effectuées par les sociétés de financement de groupe⁸.

3. Appréciation de la décision anticipative en cause

12. S'agissant des troisième et quatrième conditions de l'existence d'une aide d'État, la Commission a estimé que la décision anticipative en cause conférait un avantage sélectif à FFT, dans la mesure où elle avait entraîné une réduction de l'impôt dû par l'intéressée au Luxembourg en s'écartant de l'impôt que celle-ci aurait dû payer en vertu du régime ordinaire de l'impôt sur les sociétés. Elle est parvenue à cette conclusion au terme d'un examen concomitant de l'avantage et de la sélectivité, structuré selon les trois étapes définies par la Cour pour établir si une mesure fiscale donnée doit être qualifiée de « sélective ».

13. Dans la première étape de son analyse, la Commission a considéré que le cadre de référence était le régime général de l'impôt sur les sociétés du Luxembourg et que l'objectif de ce régime était l'imposition des bénéfices de toutes les sociétés résidentes du Luxembourg. La différence dans le calcul des bénéfices imposables entre les sociétés autonomes et les sociétés intégrées n'avait, selon la Commission, aucune incidence sur cet objectif dans la mesure où ce dernier impliquait l'imposition des bénéfices de toutes les sociétés résidentes, qu'elles soient intégrées ou

⁶ Considérants 9 et 52 à 54 de la décision litigieuse.

⁷ Aux termes de cet article : « Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité. » Il y a lieu d'observer que cette disposition n'est plus en vigueur depuis que le Grand-Duché de Luxembourg a introduit les nouveaux articles 56 et 56 bis relatifs au principe de pleine concurrence dans le code des impôts le 1^{er} janvier 2017.

⁸ Considérants 74 à 83 de la décision litigieuse.

non intégrées. Pas plus que les dispositions particulières applicables aux groupes, lesquelles visaient uniquement à mettre sur un pied d'égalité ces deux types de sociétés. En outre, l'objectif de la décision anticipative en cause, à savoir celui de déterminer les bénéfices imposables de FFT aux fins de l'impôt sur les sociétés au titre dudit régime, confirmait que ce dernier constituait le cadre de référence en ce que cet objectif ne différenciait pas FFT en raison de son appartenance à un groupe. À ce titre, la Commission a estimé que les sociétés intégrées et non intégrées se trouvaient dans une situation factuelle et juridique similaire au regard de l'objectif du régime général de l'impôt sur les sociétés du Luxembourg⁹.

14. Dans la deuxième étape de son analyse, la Commission a tout d'abord indiqué que la question de savoir si une mesure fiscale constitue une dérogation au cadre de référence coïncide généralement avec la constatation d'un avantage conféré au bénéficiaire par l'intermédiaire de cette mesure. Selon elle, lorsqu'une mesure fiscale entraîne une réduction injustifiée de l'impôt dû par un bénéficiaire qui, en l'absence de cette mesure, devrait acquitter un impôt plus élevé au titre du cadre de référence, cette réduction constitue à la fois l'avantage conféré par ladite mesure et la dérogation au cadre de référence. En outre, la Commission a rappelé que, dans le cas d'une mesure individuelle telle que la décision anticipative en cause, l'identification de l'avantage permet en principe, selon la jurisprudence, de présumer de sa sélectivité¹⁰.

15. S'agissant de la détermination de l'avantage en l'espèce, la Commission a rappelé qu'une mesure fiscale conduisant une société appartenant à un groupe à facturer des prix de transfert qui sont inférieurs à ceux qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes conférerait un avantage à cette société en ce que cette mesure aboutit à une réduction de son assiette d'imposition et, partant, de l'impôt exigible en application du régime général de l'impôt sur les sociétés. De l'avis de la Commission, la Cour a ainsi admis le principe de pleine concurrence, à savoir « [l]e principe selon lequel les transactions réalisées entre des sociétés d'un même groupe devraient être rémunérées comme si elles avaient été convenues par des sociétés indépendantes négociant dans des circonstances comparables dans des conditions de pleine concurrence »¹¹, comme critère de référence pour déterminer si une société d'un groupe bénéficie d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. En conséquence, la Commission a précisé qu'elle devait vérifier si la méthode avalisée par l'administration fiscale luxembourgeoise dans la décision anticipative en cause s'écarterait d'une méthode qui déboucherait sur une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché et, de ce fait, du principe de pleine concurrence. Dans une telle hypothèse, la décision anticipative en cause serait considérée, selon la Commission, comme octroyant un avantage sélectif à FFT au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE¹².

16. Eu égard à ces considérations, la Commission a estimé que plusieurs choix de méthode et de paramètres et plusieurs ajustements, validés par le Grand-Duché de Luxembourg et sous-tendant l'analyse des prix de transfert dans la décision anticipative en cause, conduisaient à une réduction de l'impôt sur les sociétés dont les sociétés autonomes auraient dû s'acquitter¹³.

17. À titre subsidiaire, elle a estimé que, en toute hypothèse, la décision anticipative en cause accordait un avantage sélectif y compris au regard d'un cadre de référence plus limité, invoqué par le Grand-Duché de Luxembourg et par FFT, composé de l'article 164, paragraphe 3, du code des impôts et de la circulaire n° 164/2, qui prévoyaient le principe de pleine concurrence en droit

⁹ Considérants 193 à 199 de la décision litigieuse.

¹⁰ Considérants 216 à 218 de la décision litigieuse.

¹¹ Considérants 225 et 226 de la décision litigieuse.

¹² Considérants 222 à 227 de la décision litigieuse.

¹³ Considérants 234 à 301 de la décision litigieuse.

fiscal luxembourgeois¹⁴. En outre, la Commission a rejeté l'argument de FFT selon lequel, pour démontrer l'existence d'un traitement sélectif en sa faveur résultant de la décision anticipative en cause, elle aurait dû comparer cette décision avec la pratique de l'administration fiscale luxembourgeoise fondée sur la circulaire n° 164/2, en particulier avec les décisions anticipatives accordées à d'autres sociétés de financement et de trésorerie que le Grand-Duché de Luxembourg a communiquées à la Commission en guise d'échantillon représentatif de sa pratique en matière de décisions anticipatives¹⁵.

18. Dans la troisième étape de son analyse, la Commission a observé que ni le Grand-Duché de Luxembourg ni FFT n'avait fourni le moindre motif justifiant le traitement préférentiel de FFT résultant de la décision anticipative en cause et que, en tout état de cause, aucun motif pouvant être considéré comme découlant directement des principes fondateurs du cadre de référence, ou résultant des mécanismes inhérents au système nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité, n'avait pu être identifié¹⁶.

19. La Commission a considéré, en conclusion, que la décision anticipative en cause avait procuré à FFT un avantage sélectif et que cette décision constituait ainsi une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

20. Le bénéficiaire de cette aide était, selon la Commission, le groupe automobile Fiat/Chrysler dans son ensemble, dans la mesure où FFT formait une entité économique avec les autres entités de ce groupe et que la réduction de l'impôt dû par FFT avait eu nécessairement pour effet d'abaisser les conditions de prix de prêts intragroupe octroyés par FFT¹⁷.

C. La procédure devant le Tribunal et l'arrêt attaqué

21. Par requête déposée au greffe du Tribunal le 30 décembre 2015, le Grand-Duché de Luxembourg a introduit le recours dans l'affaire T-755/15, visant à l'annulation de la décision litigieuse.

22. Par requête déposée au greffe du Tribunal le 29 décembre 2015, FFT a introduit le recours dans l'affaire T-759/15, visant également à l'annulation de la décision litigieuse.

23. Par ordonnances du 25 mai 2016 et du 18 juillet 2016, le président de la cinquième chambre du Tribunal a fait droit aux demandes d'intervention de l'Irlande et du Royaume-Uni dans les affaires T-755/15 et T-759/15. Le Royaume-Uni ayant retiré son intervention par acte déposé au greffe du Tribunal le 9 décembre 2016, celui-ci a été rayé des deux affaires en tant que partie intervenante par ordonnance du président de la septième chambre élargie du Tribunal du 15 décembre 2016.

24. Par ordonnance du président de la septième chambre élargie du Tribunal du 27 avril 2018, les parties entendues, les affaires T-755/15 et T-759/15 ont été jointes aux fins de la phase orale de la procédure, conformément à l'article 68, paragraphe 1, du règlement de procédure du Tribunal.

¹⁴ Considérants 315 à 317 de la décision litigieuse.

¹⁵ Considérants 318 à 336 de la décision litigieuse.

¹⁶ Considérants 337 et 338 de la décision litigieuse.

¹⁷ Considérants 341 à 345 de la décision litigieuse.

Par ailleurs, les parties étant entendues à l'audience, le Tribunal a décidé qu'il y avait lieu de joindre aux fins de la décision mettant fin à l'instance les affaires T-755/15 et T-759/15, pour cause de connexité, conformément à cette disposition.

25. À l'appui de leurs recours, FFT et le Grand-Duché de Luxembourg ont soulevé cinq séries de moyens qui étaient, en substance, tirés :

- pour la première série, de la violation des articles 4 et 5 TUE, en ce que l'analyse de la Commission conduirait à une harmonisation fiscale déguisée (troisième branche du premier moyen dans l'affaire T-755/15) ;
- pour la deuxième, de la violation de l'article 107 TFUE, de l'obligation de motivation inscrite à l'article 296 TFUE ainsi que des principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, en ce que la Commission a considéré que la décision anticipative en cause octroyait un avantage, notamment au motif que cette décision n'était pas conforme au principe de pleine concurrence (deuxième branche du premier moyen et première branche du deuxième moyen dans l'affaire T-755/15, deuxième et troisième griefs de la première branche du premier moyen, première branche du deuxième moyen, troisième moyen et quatrième moyen dans l'affaire T-759/15) ;
- pour la troisième, de la violation de l'article 107 TFUE, en ce que la Commission a constaté la sélectivité de cet avantage (première branche du premier moyen dans l'affaire T-755/15 et premier grief de la première branche du premier moyen dans l'affaire T-759/15) ;
- pour la quatrième, de la violation de l'article 107 TFUE et de l'obligation de motivation inscrite à l'article 296 TFUE, en ce que la Commission a déterminé que la mesure en cause restreignait la concurrence et faussait les échanges entre États membres (seconde branche du deuxième moyen dans l'affaire T-755/15 et seconde branche des premier et deuxième moyens dans l'affaire T-759/15) ;
- pour la cinquième, de la violation du principe de sécurité juridique et des droits de la défense, en ce que la Commission a ordonné la récupération de l'aide en cause (troisième moyen dans l'affaire T-759/15).

26. Par l'arrêt attaqué, le Tribunal a rejeté l'ensemble de ces moyens et, partant, les recours dans les affaires T-755/15 et T-759/15 dans leur intégralité.

27. En ce qui concerne la deuxième série de moyens, et notamment les moyens tirés de l'application erronée du principe de pleine concurrence au contrôle des aides d'État, le Tribunal a relevé tout d'abord que, dans le contexte de la détermination de la situation fiscale d'une société intégrée, les prix de transactions intragroupe ne sont pas établis dans des conditions de marché. Il a ensuite considéré que, afin de déterminer l'éventuelle existence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, la Commission peut comparer la charge fiscale résultant de l'application d'une mesure fiscale d'une telle entreprise intégrée avec celle résultant de l'application des règles d'imposition normales du droit national d'une entreprise exerçant ses activités dans des conditions de marché, lorsque le droit fiscal national n'opère pas de distinction entre les entreprises intégrées et les entreprises autonomes aux fins de leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés et entend ainsi imposer les bénéfices des premières comme s'ils

résultaient de transactions effectuées à des prix de marché¹⁸.

28. Dans ce cadre, le principe de pleine concurrence constitue, selon le Tribunal, un « outil » ou un « critère de référence » permettant de vérifier si les prix des transactions intragroupe acceptés par les autorités nationales correspondent aux prix pratiqués dans des conditions de marché, afin de déterminer si une société intégrée bénéficie, en vertu d'une mesure fiscale qui définit ses prix de transfert, d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE¹⁹.

29. Le Tribunal a ensuite observé que, en l'espèce, la décision anticipative en cause porte sur la détermination des bénéfices imposables de FFT au titre du code des impôts luxembourgeois et que ce code vise à taxer le bénéfice résultant de l'activité économique de cette entreprise intégrée comme s'il résultait de transactions effectuées à des prix de marché. Sur cette base, il a considéré que la Commission pouvait bien comparer le bénéfice imposable de FFT résultant de l'application de la décision anticipative en cause avec le bénéfice imposable, résultant de l'application des règles d'imposition normales du droit luxembourgeois, d'une entreprise se trouvant dans une situation factuelle comparable et exerçant ses activités dans des conditions de libre concurrence²⁰.

30. Enfin, le Tribunal a rejeté les arguments du Grand-Duché de Luxembourg et de FFT visant à remettre en question cette conclusion.

31. S'agissant des arguments selon lesquels la Commission n'avait donné aucun fondement juridique à son principe de pleine concurrence et n'en avait pas précisé le contenu, le Tribunal a affirmé, au regard du fondement juridique, que la Commission avait bien indiqué, premièrement, que le principe de pleine concurrence faisait nécessairement partie intégrante de l'examen, au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, des mesures fiscales accordées aux sociétés d'un groupe et, secondement, que ce principe était un principe général d'égalité de traitement en matière de taxation relevant de l'application de cet article du traité²¹. Quant au contenu du principe de pleine concurrence, le Tribunal a considéré qu'il ressortait de la décision litigieuse qu'il s'agissait d'un outil permettant de vérifier que les transactions intragroupe soient rémunérées comme si elles avaient été négociées par des entreprises autonomes²².

32. En ce qui concerne l'argument selon lequel le principe de pleine concurrence appliqué dans la décision litigieuse est un critère étranger au droit fiscal luxembourgeois et qu'il permettait ainsi à la Commission de réaliser, en définitive, une harmonisation déguisée en matière de fiscalité directe au mépris de l'autonomie fiscale des États membres, le Tribunal a estimé qu'il n'était pas fondé dès lors que l'utilisation de ce principe était autorisée par le fait que les règles fiscales luxembourgeoises prévoyaient que les sociétés intégrées étaient imposées de la même manière que les sociétés autonomes²³.

33. Quant à l'argument selon lequel la Commission avait indûment affirmé, dans la décision litigieuse, l'existence d'un principe général d'égalité de traitement en matière de taxation, le Tribunal a considéré que cette formulation de la Commission ne devait pas être isolée de son

¹⁸ Points 140 et 141 de l'arrêt attaqué.

¹⁹ Point 143 de l'arrêt attaqué.

²⁰ Points 145 et 148 de l'arrêt attaqué.

²¹ Point 150 de l'arrêt attaqué.

²² Point 155 de l'arrêt attaqué.

²³ Points 156 à 158 de l'arrêt attaqué.

contexte et ne pouvait être interprétée en ce sens que la Commission avait reconnu l'existence d'un principe d'égalité de traitement devant l'impôt inhérent à l'article 107, paragraphe 1, TFUE²⁴.

D. La procédure devant la Cour et les conclusions des parties au pourvoi

34. Par son pourvoi, l'Irlande demande à la Cour :

- d'annuler l'arrêt attaqué ;
- d'annuler la décision litigieuse, et
- de condamner la Commission aux dépens.

35. La Commission demande à la Cour :

- de rejeter le pourvoi, et
- de condamner l'Irlande aux dépens.

36. Fiat Chrysler Finance Europe demande à la Cour :

- d'accueillir le pourvoi, et
- de condamner la Commission à supporter les coûts de Fiat Chrysler Finance Europe liés au mémoire en réponse et à la participation ultérieure de Finance Chrysler Finance Europe dans la procédure introduite par le pourvoi.

37. Le Grand-Duché de Luxembourg demande à la Cour :

- de faire droit aux demandes de l'Irlande ;
- d'annuler l'arrêt attaqué ;
- d'annuler la décision litigieuse, et
- de condamner la Commission aux dépens qu'il a encourus.

38. L'Irlande, Fiat Chrysler Finance Europe, le Grand-Duché de Luxembourg et la Commission ont présenté devant la Cour leurs observations orales lors d'une audience commune aux affaires C-885/19 P et C-898/19 P qui s'est tenue le 10 mai 2021.

III. Sur le pourvoi

39. À l'appui de son pourvoi, l'Irlande, à laquelle se rallient le Grand-Duché de Luxembourg et FFT, soulève cinq moyens. Par ses premier, troisième, quatrième et cinquième moyens, l'Irlande conteste à plusieurs égards l'analyse faite par le Tribunal pour déterminer l'existence d'un avantage économique, et plus particulièrement sous l'angle des règles applicables en matière

²⁴ Points 160 et 161 de l'arrêt attaqué.

d'aides d'État (premier moyen), de l'obligation de motivation (troisième moyen), du principe de sécurité juridique (quatrième moyen) et du respect de la répartition des compétences entre l'Union et les États membres (cinquième moyen). Je commencerai par examiner ces moyens et aborderai ensuite le deuxième moyen de l'Irlande, par lequel celle-ci critique l'examen de la sélectivité de la mesure litigieuse effectué aux points 351 à 355 de l'arrêt attaqué.

A. Sur les premier, troisième, quatrième et cinquième moyens

1. Sur le caractère opérant

40. La Commission estime que les premier, troisième, quatrième et cinquième moyens sont inopérants dans la mesure où, même à supposer que l'un de ces moyens soit accueilli, aucun d'eux ne saurait conduire à l'annulation de l'arrêt attaqué. Lesdits moyens reposeraient tous sur l'affirmation selon laquelle le Tribunal aurait commis une erreur de droit en avalisant l'utilisation par la Commission d'un principe de pleine concurrence ad hoc, dont le fondement juridique serait erroné, à l'appui de son constat principal concernant l'existence d'un avantage sélectif. Or, même si cette affirmation était exacte, ce que la Commission conteste, la décision litigieuse contient un raisonnement subsidiaire au fondement juridique différent, à savoir l'article 164, paragraphe 3, du code des impôts et la circulaire n° 164/2, raisonnement qui a été approuvé par le Tribunal sans être mis en cause par l'Irlande.

41. À cet égard, il convient d'emblée de rappeler que les considérants 315 à 317 de la décision litigieuse exposent un raisonnement subsidiaire selon lequel la décision anticipative en cause confère également un avantage sélectif à FFT lorsqu'elle est examinée au regard du cadre de référence plus limité constitué de l'ensemble des sociétés intégrées qui appliquent des prix de transfert et qui relèvent des dispositions nationales susmentionnées. Ce raisonnement a été, en substance, validé par le Tribunal aux points 287 à 299 de l'arrêt attaqué.

42. Or, il est évident que la question relative au fondement et à la portée du principe de pleine concurrence a été principalement examinée par le Tribunal aux points 140 à 148 de l'arrêt attaqué, ce qui pourrait donner à penser que l'éventuelle reconnaissance du bien-fondé de l'un des moyens soulevés par l'Irlande n'aurait pas d'incidence sur l'examen effectué par le Tribunal à titre subsidiaire aux points 287 à 299 de cet arrêt. Toutefois, une lecture plus attentive de l'arrêt attaqué montre que cet examen ne peut pas être considéré comme *détachable et autonome* du raisonnement développé par le Tribunal, à titre principal, aux points 140 à 148 de cet arrêt.

43. En effet, dans l'appréciation du raisonnement subsidiaire de la Commission, le Tribunal a reconnu que celle-ci avait transposé à bon droit certains éléments d'analyse propres à son raisonnement principal. En particulier, il a constaté, aux points 292 et 294 de l'arrêt attaqué, que le raisonnement subsidiaire de la Commission était fondé sur son examen principal de la décision anticipative en cause, et particulièrement sur la section 7.2.2 de la décision litigieuse, laquelle, me semble-t-il, renferme les développements de la Commission consacrés au fondement juridique et à la portée du principe de pleine concurrence ainsi qu'à l'application de ce principe au cas de l'espèce²⁵. Puisque le fondement juridique du raisonnement subsidiaire de la Commission, tel que validé par le Tribunal, découle de son examen à titre principal, le premier ne peut pas survivre juridiquement à l'illégalité du second. En d'autres termes, si l'un des moyens avancés par l'Irlande

²⁵ Voir section 7.2.2.1 de la décision litigieuse (« Avantage sélectif résultant d'un écart par rapport au principe de pleine concurrence »).

était accueilli, invalidant ainsi le recours au principe de pleine concurrence, ce raisonnement subsidiaire serait également entaché d'une erreur de droit, de sorte que la conclusion tirée par la décision litigieuse, telle que confirmée par l'arrêt attaqué, ne serait plus valable.

44. J'estime dès lors que les premier, troisième, quatrième et cinquième moyens du présent pourvoi ne peuvent pas être d'emblée déclarés inopérants.

45. Par ailleurs, je partage l'analyse que l'Irlande expose dans le mémoire en réplique, qui met en exergue les implications délicates du choix de la Commission d'inclure dans la décision litigieuse deux raisonnements alternatifs et les conséquences indésirables d'une déclaration du caractère inopérant des moyens en cause. À cet égard, il est constant qu'un moyen est qualifié d'inopérant lorsqu'il est dirigé contre un motif surabondant d'un arrêt du Tribunal et ne saurait ainsi entraîner l'annulation de cet arrêt dans la mesure où l'examen préalable de la motivation principale n'avait révélé aucune erreur de droit. Dans ces conditions, il est difficile de voir comment on peut concilier le caractère inopérant que l'on prêterait aux moyens en cause avec la logique et l'ensemble du raisonnement de l'arrêt attaqué. Au point 287 de celui-ci, le Tribunal a en effet précisé que son examen du raisonnement subsidiaire de la Commission était effectué « à titre surabondant », alors qu'une qualification de ces moyens d'inopérants équivaldrait à qualifier de surabondant le raisonnement *principal* de cette juridiction.

2. Sur la recevabilité

46. La Commission soutient, en substance, que l'essentiel de l'argumentation avancée par l'Irlande dans le cadre des premier, troisième, quatrième et cinquième moyens se limite à mettre en cause la décision litigieuse, la pratique générale de la Commission concernant les décisions fiscales anticipatives et certains documents de cette institution décrivant l'approche de celle-ci à l'égard de ces décisions. Cette argumentation ne visant pas précisément les points de l'arrêt attaqué, elle doit être rejetée, selon la Commission, en tant qu'irrecevable.

47. Il est vrai que certaines parties de l'argumentation de l'Irlande s'éloignent considérablement du raisonnement que le Tribunal a suivi dans l'arrêt attaqué et visent davantage la méthode retenue par la Commission pour déterminer l'existence d'un avantage sélectif dans la décision litigieuse ainsi que dans l'ensemble de sa pratique décisionnelle en matière de décisions fiscales anticipatives, au lieu d'émettre des griefs précis à l'encontre de l'arrêt attaqué. Il ne me semble pas toutefois que cela devrait amener la Cour à rejeter d'emblée le présent pourvoi comme étant irrecevable. En effet, ces parties de l'argumentation de l'Irlande ne sont que des composantes d'une argumentation d'ensemble qui vise clairement à contester les conclusions auxquelles le Tribunal est parvenu dans l'arrêt attaqué quant à la légalité de l'emploi du principe de pleine concurrence dans la décision litigieuse. D'ailleurs, la Commission elle-même admet, dans son mémoire en réponse, que certains arguments avancés dans le pourvoi visent des points spécifiques de l'arrêt attaqué. Plus particulièrement, le premier moyen critique à plusieurs reprises les points 141, 142, 147 et 149 de cet arrêt. Le troisième moyen critique les points 150 et 161 dudit arrêt. Le quatrième moyen critique les points 180 à 184 de l'arrêt attaqué. Le cinquième moyen critique le point 113 de cet arrêt.

48. Dans ces circonstances, j'invite la Cour à rejeter l'exception d'irrecevabilité soulevée par la Commission.

3. Sur le bien-fondé

a) Observations liminaires sur l'avantage et la sélectivité en matière fiscale

1) Sur l'« importance accrue » de la détermination du cadre de référence dans le cas de mesures fiscales

49. Il convient de rappeler qu'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE existe typiquement lorsque la situation financière d'une entreprise est améliorée par l'effet d'une intervention de l'État. Pour l'établir, il est nécessaire de se livrer à une appréciation contrefactuelle, consistant à comparer la situation de l'entreprise bénéficiaire résultant de l'application de la mesure étatique en cause avec celle de cette entreprise en l'absence de cette mesure.

50. S'agissant des mesures fiscales, la Cour a précisé que, puisque les interventions étatiques sont définies, dans le cadre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, en fonction de leurs effets, la notion d'« aide d'État » n'englobe pas uniquement l'octroi des prestations positives, mais également des interventions « négatives » qui, sous des formes diverses, ont pour effet de réduire la charge fiscale pesant sur une entreprise²⁶. Une mesure étatique de cette nature qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources étatiques, place les entreprises bénéficiaires dans une situation plus favorable que les autres contribuables est susceptible de procurer un avantage à ces entreprises au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE²⁷.

51. Cette appréciation implique de se demander si la mesure en question a pour effet d'alléger la charge fiscale qui grève normalement le budget de l'entreprise bénéficiaire²⁸. La définition de cette charge fiscale requiert, aux termes de la jurisprudence de la Cour, un examen du régime fiscal national qui lui est applicable afin de définir l'imposition dite « normale » dont l'entreprise bénéficiaire de la mesure fiscale aurait dû s'acquitter si une telle mesure n'avait pas été prise²⁹. L'imposition « normale » constitue ainsi le terme de comparaison utilisé dans le cadre de l'appréciation contrefactuelle visant à déterminer l'existence de tout avantage accordé au moyen d'une mesure fiscale. Ce n'est qu'une fois que cette imposition a été définie que l'on peut déterminer si la mesure fiscale examinée confère un avantage à l'entreprise bénéficiaire.

52. La sélectivité, qui implique de déterminer si une mesure étatique est de nature à favoriser « certaines entreprises ou certaines productions », doit être présumée en présence d'un avantage économique si cette mesure constitue une mesure individuelle et a donc été clairement adoptée afin d'octroyer un tel avantage³⁰. En revanche, lorsque ladite mesure constitue un régime d'aides de nature générale, son caractère sélectif dépend, selon la Cour, de la question de savoir si, *dans*

²⁶ Arrêt du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, points 13 et 14). Voir également arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 71 et 72).

²⁷ Arrêt du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 56 et jurisprudence citée).

²⁸ Voir arrêts du 26 septembre 1996, France/Commission (C-241/94, EU:C:1996:353, point 40), et du 12 décembre 2002, Belgique/Commission (C-5/01, EU:C:2002:754, points 38 et 39).

²⁹ Voir arrêt du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 27).

³⁰ Voir, notamment, arrêt du 4 juin 2015, Commission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, point 60).

le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser certaines entreprises ou certaines productions par rapport à d'autres qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif de ce régime³¹.

53. Afin de déterminer si tel est le cas, la Cour a élaboré, au fil des années, une méthode d'analyse en trois étapes, qui a été cristallisée par la jurisprudence la plus récente³². Cette méthode exige, dans un premier temps, de définir le *cadre de référence* et, dans un deuxième temps, de vérifier si la mesure fiscale en cause introduit des différenciations entre des opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par le cadre de référence. En cas de réponse affirmative, cette mesure est considérée comme étant a priori sélective et l'État membre concerné a alors uniquement la possibilité de prouver, dans un troisième et dernier temps, que l'inégalité de traitement ainsi établie résulte de la nature ou de l'économie générale du cadre de référence. En d'autres termes, la question de savoir si la mesure fiscale examinée engendre une inégalité de traitement injustifiée dépend, dans le cas d'un régime d'aides de nature générale, de *la définition préalable du cadre de référence*.

54. Il importe de souligner, à ce stade des présentes conclusions, que, selon la jurisprudence de la Cour, la détermination du cadre de référence aux fins de l'appréciation de la sélectivité « revêt une importance accrue dans le cas de mesures fiscales puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite “normale” »³³. La Cour opère ainsi clairement un lien entre la notion d'avantage et celle de sélectivité. J'en déduis que les critères arrêtés par la Cour pour définir le cadre de référence aux fins de l'examen du caractère sélectif doivent également être employés lorsqu'il s'agit de déterminer le cadre de référence constituant l'imposition « normale » aux fins de la vérification de l'existence d'un avantage économique³⁴. Je tenterai de définir ces critères dans la section suivante.

2) Sur la détermination du cadre de référence (et de l'imposition « normale ») en matière fiscale

55. Dans sa communication sur la notion d'aide d'État, la Commission a indiqué que le cadre de référence « est composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale – sur la base de critères objectifs – à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif »³⁵. La Cour, quant à elle, n'a pas retenu cette définition et a caractérisé le cadre de référence comme « le régime fiscal commun ou “normal” applicable dans l'État membre concerné »³⁶.

³¹ Voir, notamment, arrêts du 6 septembre 2006, Portugal/Commission (C-88/03, EU:C:2006:511, point 56), et du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 41).

³² Arrêts du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981) ; du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505), et du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

³³ Voir arrêts du 6 septembre 2006, Portugal/Commission (C-88/03, EU:C:2006:511, point 56) ; du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 55) ; du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 88), et du 7 novembre 2019, UNESA e.a. (C-105/18 à C-113/18, EU:C:2019:935, point 62).

³⁴ Ces critères me paraissent pertinents indépendamment de la nature de régime d'aide ou d'aide individuelle de la mesure étatique concernée. L'emploi desdits critères à l'occasion de la détermination de l'imposition « normale » dans le cas d'une mesure individuelle est nécessaire, selon moi, afin d'assurer la préservation de la compétence exclusive des États membres en matière de fiscalité directe.

³⁵ Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO 2016, C 262, p.1), point 133.

³⁶ Arrêt du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 57).

56. Dans l'arrêt *World Duty Free Group et Espagne/Commission*, la Cour a précisé que la détermination du cadre de référence « doit être effectuée à l'issue d'un débat contradictoire avec l'État membre concerné » et que celle-ci « doit découler d'un examen objectif du contenu, de l'articulation et des effets concrets des normes applicables en vertu du droit national de cet État »³⁷. Les critères sur la base desquels une telle opération de détermination doit être conduite, qui pouvaient déjà être déduits de la jurisprudence existante, ont été systématisés par cet arrêt.

57. Premièrement, les règles et principes qui composent le cadre de référence doivent être repérés *en fonction de critères objectifs*, afin notamment de rendre possible un contrôle juridictionnel des appréciations qui ont fondé la détermination de celui-ci³⁸.

58. Deuxièmement, le cadre de référence doit être *complet*, en ce qu'il doit inclure l'*intégralité* des règles et principes qui influent sur la charge fiscale pesant sur les entreprises, et ne peut donc pas être constitué, ainsi que l'a dit la Cour, de « quelques dispositions [...] qui ont été artificiellement sorties d'un cadre législatif plus large »³⁹.

59. Troisièmement, le cadre de référence doit être déterminé par une analyse tendant à déceler les dispositions par lesquelles *le législateur national a entendu* déterminer la charge fiscale des entreprises. Il s'agit là du caractère *concret* du cadre de référence. Ainsi qu'il a été remarqué à juste titre⁴⁰, ce critère résulte du fait que le cadre de référence est défini par l'État membre concerné dans l'exercice de sa compétence exclusive en matière de fiscalité directe et implique ainsi que l'ensemble de règles et principes le composant appartienne au régime fiscal de cet État membre.

60. Cela signifie, à mon sens, que le cadre de référence doit être déterminé sur la base de normes de *droit national*, y compris, bien évidemment, le droit de l'Union et le droit international transposé dans l'ordre juridique interne.

61. Les arrêts rendus par la Cour, réunie en grande chambre, dans les affaires *Commission/Pologne*⁴¹ et *Commission/Hongrie*⁴² témoignent de l'exactitude d'un tel constat.

62. La première affaire concernait une mesure polonaise instituant un impôt sur la vente au détail, assise sur le chiffre d'affaires mensuel de tous les détaillants. La seconde avait trait à une taxe sur la publicité, assise sur le chiffre d'affaires annuel net, généré par la diffusion de publicité, des opérateurs économiques diffusant de la publicité (à quelques exceptions près). Dans les deux cas, la Commission avait estimé que la mesure fiscale considérée procurait un avantage sélectif du fait que la différence de taux moyen d'imposition résultant de la progressivité des taux prévue par cette mesure revenait à favoriser les entreprises de petite taille par rapport à celles de grande taille. Le cadre de référence consistait en effet, selon la Commission, en un impôt sur le chiffre d'affaires *à taux unique*, le taux progressif étant par définition réservé aux seules impositions sur les bénéfices. Se posait donc la question de savoir si la progressivité des taux devait être exclue du cadre de référence au regard duquel doit être établie l'existence d'un avantage sélectif ou si elle en faisait partie intégrante.

³⁷ Arrêt du 6 octobre 2021 (C-51/19 P et C-64/19 P, EU:C:2021:793, point 62).

³⁸ Arrêt du 6 octobre 2021, *World Duty Free Group et Espagne/Commission* (C-51/19 P et C-64/19 P, EU:C:2021:793, point 66).

³⁹ Arrêt du 6 octobre 2021, *World Duty Free Group et Espagne/Commission* (C-51/19 P et C-64/19 P, EU:C:2021:793, point 62 et jurisprudence citée).

⁴⁰ Conclusions de l'avocat général Pitruzzella dans les affaires jointes *World Duty Free Group et Espagne/Commission* (C-51/19 P et C-64/19 P, EU:C:2021:51, point 42) (mise en italique par mes soins).

⁴¹ Arrêt du 16 mars 2021, *Commission/Pologne* (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁴² Arrêt du 16 mars 2021, *Commission/Hongrie* (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

63. À cet égard, la Cour a considéré, en substance, que le cadre de référence, ou le régime fiscal « normal », est défini, en principe, par les caractéristiques constitutives de l'impôt faisant l'objet de l'examen, notamment le taux, la base imposable et le fait générateur de celui-ci. En dehors des domaines dans lesquels le droit fiscal de l'Union fait l'objet d'une harmonisation, la détermination de ces caractéristiques relève, selon la Cour, du pouvoir d'appréciation de chaque État membre, dans l'exercice de sa compétence exclusive en matière de fiscalité directe⁴³.

64. La Cour ayant ainsi établi la prémisse majeure (le cadre de référence est défini par les caractéristiques constitutives de l'impôt) et la prémisse mineure (la détermination de ces caractéristiques revient aux États membres) du syllogisme, je me permets d'en tirer la conclusion. Le cadre de référence comprend *uniquement* des règles et principes propres à l'ordre juridique national sans admettre leur remplacement par des normes étrangères à cet ordre, étant donné qu'un tel remplacement rendrait le cadre de référence, pour employer la formulation utilisée par la Cour, « incomplet et fictif »⁴⁴.

65. J'ajoute que, si un cadre de référence composé de normes étrangères au droit national, ou même seulement « contaminé » par leur inclusion, serait qualifié de « fictif », du fait qu'il ne posséderait pas le caractère concret propre aux normes de droit national, il en va de même, me semble-t-il, pour un cadre de référence fondé sur la *référence à l'objectif poursuivi par le législateur national* par l'adoption du régime fiscal concerné. Ainsi que je l'ai déjà expliqué ci-dessus, ce n'est pas la volonté présumée du législateur national, mais bien la *traduction normative* de cette volonté, qui détermine les contours du cadre de référence.

66. Ce sont donc les critères relatifs au caractère objectif, complet et concret du cadre de référence qui doivent également guider l'analyse visant à définir l'imposition « normale » dans le cadre de l'examen de l'existence d'un avantage économique de nature fiscale. Il convient de le garder en mémoire dans l'analyse du présent pourvoi.

b) Sur le premier moyen

1) Arguments des parties

67. Le premier moyen dénonce une prétendue erreur de droit dans l'application de l'article 107 TFUE que le Tribunal aurait commise en entérinant l'approche relative au principe de pleine concurrence retenue par la Commission dans la détermination de l'existence d'un avantage économique. Dans un souci de clarté de l'analyse, il convient de regrouper les griefs soulevés par l'Irlande et réfutés par la Commission en deux catégories, à savoir, d'une part, les arguments concernant le fondement juridique de ce principe et, d'autre part, la portée de celui-ci. Avant tout, il me semble néanmoins nécessaire de retracer l'origine du principe de pleine concurrence appliqué dans la décision litigieuse, de résumer le développement progressif de l'élaboration de son contenu par la Commission ainsi que de rappeler le contenu de la partie pertinente de l'arrêt attaqué.

⁴³ Arrêts du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, points 37 à 39), et du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, points 43 à 45).

⁴⁴ Voir arrêts du 16 mars 2021, Commission/Pologne (C-562/19 P, EU:C:2021:201, point 45), et du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 51).

2) *Appréciation*

i) Observations liminaires sur l'origine du principe de pleine concurrence

68. L'instrument juridique connu sous la dénomination de « principe de pleine concurrence » est un principe appartenant au domaine du droit fiscal international.

69. Il est actuellement codifié par l'article 9, paragraphe 1, du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune dans les termes suivants :

« Lorsque [...] les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales et financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pas pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. »

70. Il s'agit donc d'un principe selon lequel les transactions entre entreprises liées doivent être valorisées à des fins fiscales comme si elles avaient été conclues dans des conditions de pleine concurrence entre des entreprises indépendantes.

71. Le principe de pleine concurrence est mis en œuvre en apportant des ajustements aux « prix de transfert », soit aux prix des transactions effectuées entre sociétés d'un même groupe et résidentes d'États membres différents. Pour rappel, les prix de transfert déterminent la répartition des revenus et des dépenses au sein d'un groupe et, de ce fait, celle des bénéfices imposables entre les entreprises associées relevant d'autorités fiscales différentes. Ils concourent ainsi à former la part respective du bénéfice mondial qui sera soumise à imposition dans chacun des États où ce groupe est présent.

72. Ces ajustements s'expliquent par le fait que, à la différence des entreprises indépendantes, le calcul des bénéfices imposables de ces entreprises associées n'est pas fonction des forces de marché. En effet, l'estimation des prix de transactions intragroupe, qui sont effectuées entre les entités non concurrentes établies dans des États membres différents, relève de la société contrôlant le groupe. Par conséquent, les sociétés appartenant à un groupe pourraient, en l'absence desdits ajustements, fixer le prix des transactions conclues avec d'autres sociétés de ce groupe selon des conditions non marchandes et transférer ainsi les bénéfices d'un pays à l'autre.

73. Le principe de pleine concurrence est donc une conséquence du principe de territorialité de la compétence fiscale, tel que reconnu au niveau international, selon lequel tout État est habilité à imposer les sociétés résidentes sur leurs bénéfices mondiaux et les sociétés non résidentes sur les bénéfices provenant des activités réalisées par ces sociétés dans cet État. Le caractère territorial de la compétence fiscale implique, en effet, que lesdites sociétés ne sont pas libres de transférer à leur guise leurs bénéfices et leurs pertes d'un ressort fiscal à l'autre. Les finalités poursuivies par le principe de pleine concurrence sont précisément d'asseoir une imposition appropriée dans chaque juridiction (et d'éviter la double imposition)⁴⁵.

⁴⁵ *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, OCDE, 2010, p. 39, point 1.15.

74. Dans le domaine des aides d'État, le principe de pleine concurrence a été évoqué par la Commission dans le cadre des investigations entamées en 2014 et visant à examiner les pratiques de rescrits fiscaux suivies par les autorités compétentes de plusieurs États membres à l'égard des entreprises multinationales, ainsi que dans sa communication relative à la notion d'aide d'État⁴⁶.

75. Dans cette communication, la Commission a d'abord indiqué que « [l]orsqu'un rescrit fiscal avalise un résultat qui ne reflète pas de manière fiable le résultat qui aurait été obtenu en appliquant le régime de droit commun, ce rescrit pourrait conférer un avantage sélectif à son destinataire, dans la mesure où ce traitement sélectif entraîne une diminution de l'impôt dû [...] par comparaison avec les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire »⁴⁷. Elle a ensuite énoncé le rôle du principe de pleine concurrence dans le cadre d'une telle appréciation en indiquant, par référence à l'arrêt Belgique et Forum 187/Commission⁴⁸, que « tout rescrit fiscal avalisant une méthode de fixation de prix de transfert servant à déterminer le bénéfice imposable d'une entité appartenant à un groupe d'entreprises qui aboutit à un résultat *s'écartant d'une approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché conforme au principe de pleine concurrence*, confère un avantage sélectif à son bénéficiaire »⁴⁹.

76. S'agissant de la caractérisation juridique de ce principe, l'évolution de son énoncé par la Commission est attestée par la comparaison entre la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen⁵⁰, adoptée en 2014, et la décision litigieuse, adoptée un an plus tard.

77. Au point 60 de cette décision d'ouverture, la Commission a indiqué, en abordant la question de l'existence d'un avantage économique, que, « lorsqu'un [accord préalable en matière de prix] porte sur des accords en matière de prix de transfert entre entreprises liées au sein d'un groupe d'entreprises, les accords en question ne doivent pas s'écarter de l'accord ou de la rémunération *qu'un opérateur indépendant prudent aurait accepté(e) dans des conditions normales de marché* »⁵¹, avant d'ajouter, au point 61, que, « [d]ans ce contexte, il est possible de *reproduire les conditions du marché* en établissant les prix de transfert selon le principe de pleine concurrence »⁵² et, au point 62, concernant la conformité avec le principe de pleine concurrence, que, « [a]vant d'accepter une méthode de calcul de l'assiette fiscale proposée par le contribuable, l'administration fiscale devrait comparer cette méthode *au comportement prudent d'un opérateur du marché hypothétique* qui exigerait, de la part d'une filiale ou d'une succursale, une rémunération conforme au marché, reflétant les conditions normales de concurrence »⁵³. Il n'est pas difficile d'y reconnaître la démarche logique, ainsi que la terminologie, propre au *principe de l'opérateur privé en économie de marché*, dans la mesure où le comportement de l'autorité fiscale nationale est comparé à celui d'un opérateur prudent agissant dans des conditions de marché, étant précisé que ces dernières sont établies par référence aux prix de transfert qui seraient acceptés par un opérateur hypothétique de marché.

⁴⁶ Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO 2016, C 262, p.1).

⁴⁷ Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, point 170.

⁴⁸ Arrêt du 22 juin 2006 (C-182/03 et C-217/03, ci-après l'« arrêt Forum 187 », EU:C:2006:416).

⁴⁹ Communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, point 171 (mise en italique par mes soins).

⁵⁰ Décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen relative à l'aide d'État SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg, Aide présumée en faveur de FFT, C(2014) 3627 final.

⁵¹ Mise en italique par mes soins.

⁵² Mise en italique par mes soins.

⁵³ Mise en italique par mes soins.

78. Au considérant 228 de la décision litigieuse, la Commission affirme que « le principe de pleine concurrence que la Commission applique dans le cadre de son appréciation des aides d'État n'est pas celui qui découle de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui constitue un instrument non contraignant. Il s'agit d'un *principe général d'égalité de traitement en matière de taxation qui relève de l'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE*, qui lie les États membres et dont le champ d'application n'exclut pas les règles fiscales nationales »⁵⁴. Le principe de pleine concurrence est ainsi caractérisé comme ayant trait à l'égalité de traitement en matière fiscale.

ii) Sur le principe de pleine concurrence dans l'arrêt attaqué

79. Il convient de rappeler brièvement la motivation de l'arrêt attaqué consacrée à la question de savoir si le principe de pleine concurrence pouvait être employé, dans la décision litigieuse, aux fins de la détermination de l'existence d'un avantage économique.

80. Aux points 141 à 154 de l'arrêt attaqué, le Tribunal a expliqué que, lorsque le droit fiscal national n'opère pas de distinctions entre les entreprises intégrées et les entreprises autonomes aux fins de leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ce droit vise à imposer les bénéfices réalisés par les entreprises intégrées comme s'ils résultaient des transactions effectuées à des prix de marché. Cela est d'ailleurs confirmé, selon le Tribunal, par l'arrêt *Forum 187*, qui concernait précisément un régime fiscal prévoyant que les sociétés intégrées et les sociétés autonomes soient traitées dans les mêmes conditions. Le Tribunal a rappelé que la Cour avait en effet reconnu, au point 95 de cet arrêt, la nécessité de comparer un régime d'aides avec celui de « droit commun fondé sur la différence entre produits et charges pour une entreprise exerçant ses activités dans des conditions de libre concurrence ». Dans ces conditions, le Tribunal a estimé que la Commission pouvait bien utiliser le principe de pleine concurrence, en tant qu'*outil* lui permettant, dans le cadre de ses compétences au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, de vérifier si une mesure fiscale, par laquelle les autorités nationales ont accepté un certain niveau de prix de transactions intragroupe, produit un allègement des charges, grevant normalement le budget de l'entreprise intégrée bénéficiaire, et confère ainsi un avantage à cette dernière. Dès lors que le code des impôts luxembourgeois visait en l'espèce à taxer les sociétés intégrées et les sociétés autonomes de la même manière, c'était à bon droit que la Commission avait fait usage de cet outil pour effectuer une telle vérification.

81. En ce qui concerne l'argument selon lequel la Commission n'a pas indiqué dans la décision litigieuse le fondement juridique du principe de pleine concurrence, le Tribunal a admis que la Commission avait exposé que le principe de pleine concurrence existait indépendamment de la question de savoir si ce principe avait été incorporé dans le droit national et qu'il est distinct de celui consacré à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Il a toutefois ajouté que la Commission y avait également précisé que le principe de pleine concurrence faisait nécessairement partie de l'examen, au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, des mesures fiscales accordées aux sociétés d'un groupe et qu'elle l'avait qualifié de « principe général d'égalité de traitement en matière de taxation » relevant de l'application de cette disposition du traité.

82. Aux points 155 à 161 de l'arrêt attaqué, le Tribunal a répondu, en premier lieu, à l'argument selon lequel la Commission avait examiné la décision anticipative en cause à la lumière du principe de pleine concurrence appliqué en tant que critère étranger au droit fiscal luxembourgeois, ce qui aurait pour conséquence une harmonisation déguisée en violation de

⁵⁴ Mise en italique par mes soins.

l'autonomie fiscale des États membres en matière de fiscalité directe. À cet égard, le Tribunal a considéré en substance que la Commission n'avait pas outrepassé ses compétences dès lors qu'elle avait effectivement appliqué le principe de pleine concurrence afin de vérifier si la décision anticipative en cause avait abouti à une diminution de la charge fiscale de FFT en application des règles de droit national. Il ressortait en effet de cette dernière que les sociétés intégrées étaient imposées dans les mêmes conditions que les sociétés autonomes. En second lieu, s'agissant de l'argument selon lequel la Commission aurait indûment affirmé, au considérant 228 de la décision litigieuse, que le principe de pleine concurrence est un « principe général d'égalité de traitement en matière de taxation qui rel[ève] du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE », le Tribunal a jugé que cette formulation ne devait pas être « isolée de son contexte » et n'impliquait pas que la Commission aurait affirmé l'existence d'« un principe général d'égalité de traitement devant l'impôt *inhérent* à l'article 107, paragraphe 1, TFUE⁵⁵ ». Une telle interprétation donnerait en effet, selon le Tribunal, une portée trop extensive à cet article.

iii) Sur le fondement du principe de pleine concurrence

83. Le premier grief présenté par l'Irlande dans le cadre de ce moyen du pourvoi porte précisément sur le point 161 de l'arrêt attaqué. À cet égard, l'Irlande fait valoir, en substance, que c'est à tort que le Tribunal a validé la dernière affirmation du considérant 228 de la décision litigieuse, selon laquelle le principe de pleine concurrence est un « principe général d'égalité de traitement en matière de taxation qui rel[ève] du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE », en estimant que cette formulation ne pouvait pas être isolée de son contexte et ne pouvait dès lors pas être interprétée en ce sens que le principe de pleine concurrence procède de cette disposition de droit primaire. Le Tribunal ne pourrait en effet, selon une jurisprudence constante, ni reformuler la décision litigieuse ni en compléter la motivation. Le deuxième grief de l'Irlande concerne la même affirmation de la décision litigieuse, telle qu'elle aurait été validée par le Tribunal au point 141 de l'arrêt attaqué. Il n'existerait, selon l'Irlande, aucun principe général du droit de l'Union prescrivant une égalité de traitement des contribuables. À cet égard, elle fait en effet observer que, en matière de fiscalité des entreprises, le droit de l'Union et les droits nationaux distinguent souvent les sociétés intégrées et les sociétés autonomes.

84. S'agissant du premier grief de l'Irlande, il convient d'observer, à titre liminaire, que l'interprétation de la section 7.2.2.1 de la décision litigieuse, et notamment du considérant 228 de celle-ci, est extrêmement malaisée en raison de la rédaction maladroite de certains passages du raisonnement développé par la Commission. Dans ces circonstances, il est d'autant plus regrettable que le Tribunal ait décidé de valider la dernière phrase de ce considérant en évoquant en termes généraux le « contexte » dans lequel une telle formulation a été employée, sans donner aucune précision ultérieure.

85. Cela étant dit, il y a lieu de prendre position sur la question de savoir si le Tribunal a ainsi excédé les limites de son contrôle juridictionnel.

86. Il est de jurisprudence bien établie, ainsi que le rappelle l'Irlande dans son pourvoi, que le Tribunal n'est pas en droit de *substituer sa propre motivation* à celle de l'auteur de l'acte attaqué et il ne peut *combler, par sa propre motivation, une lacune dans la motivation* de cet acte, de

⁵⁵ Mise en italique par mes soins.

sorte que son examen ne se rattacherait à aucune appréciation figurant dans ce dernier⁵⁶. Il est tout aussi constant – j'ajoute – que l'*interprétation* dudit acte relève bien du contrôle effectué par le Tribunal⁵⁷.

87. Le Tribunal a-t-il réécrit ou complété la motivation de la décision litigieuse ou s'est-il simplement limité à faire usage d'une latitude légitime dans l'interprétation de celle-ci ?

88. Je ne pense pas que l'on puisse répondre à cette question sans se livrer à une analyse approfondie visant à identifier la lecture correcte du considérant 228 de la décision litigieuse. Seule cette analyse permettra d'appréhender l'objet de l'appréciation portée par le Tribunal au point 161 de l'arrêt attaqué et de pouvoir ainsi s'exprimer sur les griefs émis par l'Irlande.

89. Sur le plan de sa rédaction, ce considérant énonce que « [l]e principe de pleine concurrence fait donc nécessairement partie intégrante de l'appréciation par la Commission, au titre de l'article 107, paragraphe 1, [TFUE] des mesures fiscales accordées aux sociétés d'un groupe ». J'admets que cette phrase pourrait donner à penser que, d'après la décision litigieuse, le principe de pleine concurrence découle de la disposition du traité évoquée. Il me semble toutefois que ladite phrase pourrait également être comprise moins largement, en fonction du développement suivant selon lequel ce principe est applicable indépendamment de son intégration préalable dans le droit de l'État membre concerné (« indépendamment de la question de savoir si un État membre a incorporé ce principe dans son système juridique national »). En d'autres termes, si la Commission indique que le principe de pleine concurrence fait partie intégrante de cette appréciation même en l'absence d'une telle intégration dans le droit national, cela ne signifie pas pour autant que l'utilisation du principe de pleine concurrence dans ce contexte ne soit pas subordonnée à d'autres conditions, telles que le fait que le régime fiscal constituant l'imposition « normale » vise à traiter les sociétés intégrées et les sociétés autonomes de la même manière.

90. D'ailleurs, la phrase dudit considérant 228 examiné qui fait l'objet du contrôle du Tribunal, au point 161 de l'arrêt attaqué, indique que le principe de pleine concurrence est « un principe général d'égalité de traitement en matière de taxation *qui relève de l'application* de l'article 107, paragraphe 1, [TFUE] »⁵⁸, et non pas qu'il « découle de » ou qu'il est « inhérent à » cette disposition du traité.

91. En ce qui concerne l'économie de la décision litigieuse, je relève d'abord que les considérants 224, 226, 227 et 228 de celle-ci, qui exposent le fondement ainsi que la portée du principe de pleine concurrence, font tous référence au fait que ce principe permet de détecter l'existence d'un traitement fiscal favorable au profit des sociétés intégrées *selon le régime général de l'impôt sur les sociétés*, précision qui n'aurait aucune pertinence si la Commission avait considéré que les racines dudit principe étaient ancrées dans l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

92. Par ailleurs, je partage la position prise par la Commission dans son mémoire en réponse, selon laquelle la section 7.2.2.1 de la décision litigieuse (« Avantage sélectif résultant d'un écart par rapport au principe de pleine concurrence »), où se trouve le considérant 228, doit être interprétée à la lumière de la section 7.2.1 de celle-ci (« Détermination du système de référence »).

⁵⁶ Voir arrêt du 24 janvier 2013, Frucona Košice/Commission (C-73/11 P, EU:C:2013:32, points 87 à 90).

⁵⁷ Voir arrêt du 26 mars 2020, Larko/Commission (C-244/18 P, EU:C:2020:238, points 104 et 105).

⁵⁸ Mise en italique par mes soins.

93. En effet, la section 7.2.2.1 constitue la partie introductive de la section 7.2.2 (« Avantage sélectif résultant d'une dérogation au système général de l'impôt sur les sociétés du Luxembourg »), dans laquelle la Commission a cherché à prouver que, en avalisant un accord en matière de prix de transfert dont le résultat est inférieur à celui découlant de l'application du principe de pleine concurrence, l'administration fiscale luxembourgeoise avait conféré un avantage à FFT et, de ce fait, avait dérogé aux règles nationales relatives à l'imposition des sociétés. Or c'est à la section 7.2.1 que la Commission a estimé que le régime général de l'impôt sur les sociétés du Luxembourg constituait le cadre de référence au regard duquel l'existence d'un avantage sélectif doit être examinée et qu'elle a également indiqué que les sociétés intégrées et les sociétés autonomes se trouvaient dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif de ce régime. Eu égard à ce constat, la section 7.2.2.1 explique que le critère de référence évoqué par la Commission dans la décision litigieuse pour déterminer si une décision anticipative en matière de prix de transfert procure un avantage sélectif réside dans le traitement fiscal des sociétés autonomes dans le cadre du régime général de l'impôt sur les sociétés du Luxembourg.

94. Partant, le « contexte », auquel se réfère le point 161 de l'arrêt attaqué, est bien celui dans lequel ce régime fiscal national, qui constitue le cadre de référence pour l'examen de l'existence d'un avantage sélectif, entend taxer de la même manière les sociétés intégrées et les sociétés autonomes. Il apparaît ainsi que le principe de pleine concurrence, tel que mentionné dans la décision litigieuse, ressort du droit national, et non pas de l'article 107, paragraphe 1, TFUE lui-même.

95. Il s'ensuit que le Tribunal n'a ni reformulé ni complété la motivation de la décision litigieuse, mais qu'il l'a simplement interprétée sans déborder des limites de son contrôle juridictionnel. Le premier grief de l'Irlande devrait donc, à mon sens, être rejeté⁵⁹.

96. Au cas où la Cour ne suivrait pas ma proposition, une dernière remarque s'impose. En effet, si la Cour considérait que, contrairement à ce que le Tribunal a jugé dans l'arrêt attaqué, la motivation de la décision litigieuse doit être comprise en ce sens que le principe de pleine concurrence découle de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, il reste à savoir si un principe d'égalité de traitement des contribuables peut effectivement être dégagé de cette disposition du traité.

97. Ainsi que le fait valoir l'Irlande dans son pourvoi, la Cour a déjà reconnu qu'il n'existe pas de principe général de non-discrimination dans le traité au-delà des cas qui y sont *expressément* visés (nationalité, sexe, âge, etc.)⁶⁰. Or il est évident que l'article 107, paragraphe 1, TFUE, qui consacre l'interdiction générale d'octroi des aides d'État, n'énonce aucunement un principe général prescrivant une égalité de traitement des contribuables. Un tel principe ne peut ainsi être invoqué à l'encontre de dispositions législatives nationales que s'il a préalablement été élaboré par le législateur de l'Union dans un acte faisant ressortir un contenu bien déterminé⁶¹, ce qui ne me semble pas être le cas de l'égalité de traitement des entreprises intégrées et autonomes.

⁵⁹ À ce stade, il importe de bien préciser que la réponse suggérée correspond à un grief formel portant sur la motivation de la décision litigieuse, et non pas à l'éventuelle erreur de droit commise par le Tribunal dans son examen de l'appréciation au fond portée par la Commission. Ce dernier point relève du seul cinquième grief qui sera examiné aux points suivants des présentes conclusions.

⁶⁰ Arrêt du 18 décembre 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, point 33).

⁶¹ Voir, notamment, arrêts du 15 octobre 2009, Audiolux e.a. (C-101/08, EU:C:2009:626, point 34), et du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, point 42).

98. Quant au deuxième grief émis par l'Irlande, il est fondé sur la prémisse selon laquelle le point 141 de l'arrêt attaqué indique que le principe de pleine concurrence *procède de l'article 107, paragraphe 1, TFUE*. Dans la mesure où ce point expose, en revanche, que le principe de pleine concurrence trouve à s'appliquer lorsque le *droit national* vise à accorder le même traitement aux sociétés intégrées et aux sociétés autonomes aux fins de l'imposition des sociétés, j'estime que ce grief doit également être rejeté.

99. Il convient maintenant d'examiner le cinquième grief soulevé par l'Irlande. Celle-ci soutient que le principe de pleine concurrence peut être appliqué pour vérifier l'existence d'un avantage dans une situation telle que celle de l'espèce uniquement si ce principe est incorporé dans le régime fiscal national constitutif de l'imposition « normale » et que cela suppose de prendre en considération les règles concrètement appliquées dans l'État membre concerné et non pas des règles externes à ce système. Le Tribunal n'aurait pas satisfait à cette exigence lorsqu'il a entériné, aux points 141 et 145 de l'arrêt attaqué, l'utilisation dudit principe par la Commission sur la base de l'objectif présumé du droit fiscal luxembourgeois.

100. Il convient d'emblée d'encadrer les termes du débat. Les parties concordent sur deux constats essentiels ressortant du raisonnement du Tribunal dans l'arrêt attaqué. D'une part, il n'y a pas a priori d'obstacle à l'application du principe de pleine concurrence en tant qu'« outil » aux fins de l'examen de l'existence d'un avantage en faveur d'une entreprise intégrée. D'autre part, la vocation de ce principe à s'appliquer dépend de la question de savoir si celui-ci relève de l'ensemble des règles normales d'imposition applicables à une telle entreprise en l'absence de la décision anticipative en cause. Le point de divergence entre les parties concerne uniquement la manière dont le Tribunal a répondu à cette dernière question.

101. Il y a donc lieu de prendre position sur ce point, ce qui requiert de prendre en compte les critères régissant la détermination de cette imposition « normale ».

102. Ainsi qu'il ressort de mes développements antérieurs, l'assimilation substantielle de la notion d'imposition « normale », utilisée dans l'appréciation de l'existence d'un avantage économique, à celle de « cadre de référence », employée dans l'analyse de la sélectivité, amène à considérer que les critères retenus par la jurisprudence pour déterminer le contenu de cette dernière notion peuvent bien être transposés à la première. Ces critères ont trait à l'objectivité, au caractère complet et au caractère concret de l'ensemble normatif constitutif de l'imposition « normale ».

103. Eu égard à l'objet du présent grief, il me semble que le critère tenant au caractère *concret* de l'imposition « normale » revêt une importance particulière.

104. À cet égard, il y a lieu de constater, tout d'abord, que la lecture du point 139 de l'arrêt attaqué, en combinaison avec la référence au début du point 141 de celui-ci, montre que le Tribunal a implicitement admis le postulat selon lequel l'imposition « normale » doit uniquement inclure des règles de droit national.

105. Ensuite, il ressort des points 141 et 145 de cet arrêt que, selon le Tribunal, l'*objectif* du code des impôts luxembourgeois de taxer les entreprises intégrées et les entreprises autonomes de la même manière au titre de l'impôt sur les sociétés est suffisant pour justifier la conclusion selon laquelle le principe de pleine concurrence relève de l'imposition « normale ». Au point 141 de l'arrêt attaqué, le Tribunal s'est référé, en effet, au fait que, « lorsque le droit fiscal national n'opère pas de distinction entre les entreprises intégrées et les entreprises autonomes [...], ce droit *entend* imposer le bénéfice résultant de l'activité économique d'une telle entreprise intégrée ».

comme s'il résultait de transactions effectuées à des prix de marché »⁶². Au point 145 de l'arrêt attaqué, le Tribunal a affirmé que le code des impôts luxembourgeois « *tend à ce que* les entreprises intégrées et les entreprises autonomes au Luxembourg soient taxées de la même manière » et que ce code « *visé à taxer* le bénéfice résultant de l'activité économique d'une [...] entreprise intégrée comme s'il résultait de transactions effectuées à des prix de marché »⁶³. En revanche, aucune disposition spécifique du droit luxembourgeois n'est invoquée à l'appui de sa conclusion.

106. Or, ainsi que je l'ai montré aux points précédents des présentes conclusions et qui découle de la jurisprudence la plus récente de la Cour, le caractère concret de l'imposition « normale » implique que celle-ci procède de règles de droit *positif*. Afin d'éviter tout empiètement sur la compétence exclusive des États membres en matière de fiscalité directe, l'existence d'un avantage au sens de l'article 107 TFUE ne peut être vérifiée qu'au regard du cadre normatif tracé par le législateur national dans l'exercice *effectif* de cette compétence. Seul ce dernier peut faire en sorte que le principe de pleine concurrence fasse partie de l'ensemble des règles et principes s'appliquant à la situation fiscale d'une entreprise intégrée, telle que FFT, en l'absence de la décision anticipative en cause.

107. Dans ces conditions, je partage la position de l'Irlande selon laquelle l'approche adoptée par la Commission dans la décision litigieuse et validée par le Tribunal dans l'arrêt attaqué revient, en définitive, à importer dans le régime fiscal national constitutif de l'imposition « normale » une règle, à savoir le principe de pleine concurrence, qui est étrangère à ce régime. En effet, pour les raisons expliquées notamment au point précédent, la référence au prétendu objectif poursuivi par le législateur national n'est pas susceptible de justifier l'appartenance de ce principe audit régime.

108. À cet égard, il convient de noter que l'Irlande soutient également que le Tribunal a ainsi tout bonnement ignoré l'article 164, paragraphe 3, du code des impôts, par lequel le législateur national avait incorporé le principe de pleine concurrence dans le droit fiscal luxembourgeois. L'imposition « normale » aurait dû, selon elle, être déterminée par référence à cette seule disposition.

109. Je ne crois pas que le Tribunal ait ignoré cet article. En effet, il ressort du point 13 de l'arrêt attaqué que le Tribunal a bien pris en compte les considérants de la décision litigieuse où la Commission a indiqué que la décision anticipative en cause avait été adoptée sur le fondement de l'article 164, paragraphe 3, du code des impôts (et de la circulaire n° 164/2) et que cette disposition établissait le principe de pleine concurrence en droit fiscal luxembourgeois. Toutefois, il a considéré que la Commission avait conclu à juste titre que le cadre de référence constitutif de l'imposition « normale » devait être déterminé de manière plus large que par référence à ce seul article. C'est cette appréciation, j'insiste, qui est entachée d'une erreur de droit.

110. Il ne m'a pas échappé que, si la référence au principe de pleine concurrence était intégrée dans l'ordre juridique national, le nombre d'autorités fiscales nationales dont les décisions anticipatives pourraient faire l'objet du contrôle de la Commission sous l'angle des aides d'État s'en trouverait diminué et que les lignes directrices de l'OCDE deviendraient de facto contraignantes en restreignant la marge discrétionnaire de la Commission dans l'examen de ces décisions. Il s'agit néanmoins du seul raisonnement que le Tribunal peut considérer, à mon sens, comme étant juridiquement correct, car respectueux de la compétence exclusive des États membres en matière de fiscalité directe.

⁶² Mise in italique par mes soins.

⁶³ Mise en italique par mes soins.

111. En revanche, le raisonnement juridique suivi par la Commission, à titre principal, et validé par le Tribunal dans l'arrêt attaqué définit le cadre de référence constitutif de l'imposition « normale » en s'appuyant sur une version du principe de pleine concurrence fondée sur un élément non codifié tel que le (prétendu) objectif du droit fiscal luxembourgeois. Ne s'agit-il pas précisément de l'interférence induite dans l'autonomie fiscale des États membres que la Cour a toujours soigneusement condamnée jusqu'à présent ? Je pense que oui⁶⁴.

112. Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, je suis persuadé que le cinquième grief soulevé par l'Irlande doit être accueilli.

113. Par son sixième grief, l'Irlande critique le point 142 de l'arrêt attaqué en indiquant que l'arrêt Forum 187 ne corrobore pas la conclusion selon laquelle l'article 107, paragraphe 1, TFUE impose aux États membres de respecter une obligation autonome d'appliquer le principe de pleine concurrence indépendamment de la question de savoir si ce principe a été incorporé dans le droit national. Elle fait notamment valoir que, dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt Forum 187, le fait de déroger au principe de pleine concurrence avait été jugé pertinent dans la mesure où ce principe avait été incorporé dans le droit national en cause, à savoir le droit belge.

114. Il convient alors d'examiner si la lecture de l'arrêt Forum 187, telle qu'elle ressort du point 142 de l'arrêt attaqué, est correcte.

115. Dans cette affaire, la Cour était appelée à examiner une décision par laquelle la Commission avait conclu que le régime fiscal en vigueur en Belgique en faveur des centres de coordination agréés était un régime d'aides d'État incompatible avec le marché commun⁶⁵. Parmi les nombreux avantages économiques dont bénéficiaient ces centres de coordination en vertu de ce régime fiscal figurait la méthode de détermination de leurs revenus imposables. Le bénéfice imposable était fixé à un montant forfaitaire selon la méthode dite « cost plus » et correspondait à un pourcentage du montant des dépenses et des frais de fonctionnement, desquels étaient notamment exclus les frais de personnel et les charges financières. En l'absence de toute information sur l'activité exercée, le pourcentage des bénéfices à prendre en compte était fixé à 8 %. Le bénéfice ainsi établi était imposé au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

116. Afin de vérifier si ledit régime fiscal procurait un avantage aux centres de coordination, la Cour avait estimé nécessaire, dans le passage cité par le Tribunal au point 142 de l'arrêt attaqué, de comparer ce même régime fiscal à celui de droit commun, dans lequel les revenus imposables de toute entreprise exerçant ses activités dans des conditions de libre concurrence correspondaient à la différence entre les recettes et les charges de celle-ci⁶⁶. Ainsi, la Cour avait conclu que l'exclusion des frais de personnel et des charges financières, qui contribuaient de manière prépondérante à la réalisation des revenus des centres de coordination, des coûts servant à la détermination des revenus imposables de ces centres « ne permet[tait] pas d'aboutir à des prix de transfert proches de ceux qui [auraient été] pratiqués dans des conditions de libre concurrence »⁶⁷.

⁶⁴ Voir, à cet égard, Mason R., « Identifying Illegal Subsidies », *American University Law Review*, volume 69 : n° 2, Article 3, pp. 530-531.

⁶⁵ Décision 2003/755/CE de la Commission, du 17 février 2003, concernant le régime d'aides mis en œuvre par la Belgique en faveur des centres de coordination établis en Belgique (JO 2003, L 282, p. 25).

⁶⁶ Arrêt Forum 187, point 95.

⁶⁷ Arrêt Forum 187, point 96.

117. Il ne fait aucun doute, selon la Commission, que la Cour a ainsi appliqué le principe de pleine concurrence. Même si ce principe n'est pas évoqué aux points 95 et 96 de l'arrêt *Forum 187*, la Commission estime que l'emploi des termes « exerçant ses activités dans des conditions de libre concurrence », au point 95, et « prix de transfert », au point 96, ne laisse aucune place à des interprétations différentes.

118. S'agissant du fondement juridique de l'application dudit principe, la Commission rejoint l'Irlande pour indiquer que la Cour a comparé, dans l'arrêt *Forum 187*, le traitement fiscal des centres de coordination aux règles ordinaires du droit belge. Elle ajoute toutefois que la raison pour laquelle la Cour a retenu le traitement fiscal des sociétés autonomes comme critère de référence pour constater l'existence d'un avantage en faveur de ces centres était la même que celle que le Tribunal a retenue aux points 141 et 145 de l'arrêt attaqué, selon laquelle l'objectif ultime du régime fiscal national en cause consistait à garantir que l'assiette d'imposition des sociétés intégrées soit évaluée de la même manière que celle des sociétés autonomes.

119. Parallèlement, l'arrêt *Forum 187* confirme en outre, selon la Commission, que l'application du principe de pleine concurrence n'est pas subordonnée à son incorporation dans le droit national. En effet, la Commission observe que la Cour n'a pas examiné l'existence d'un avantage au profit des centres de coordination, dans cet arrêt, par référence à un principe de pleine concurrence codifié dans le droit fiscal belge.

120. Cette interprétation de l'arrêt *Forum 187* n'emporte pas, selon moi, la conviction.

121. Cet arrêt ne dit à aucun moment que les États membres sont tenus de mettre en œuvre le principe de pleine concurrence lorsque ce principe n'est pas codifié dans le droit national. Cela n'est pas surprenant, à mon sens, dans la mesure où il ne s'agit pas de la question juridique qui a fait l'objet de l'interprétation de la Cour.

122. La structure du raisonnement de la Cour dans ledit arrêt le fait apparaître clairement. Tout d'abord, la Cour rappelle, aux points 91 à 93, les traits essentiels de la méthode de détermination du bénéfice imposable, telle qu'elle découle du régime fiscal prévu par l'arrêté royal n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création des centres de coordination⁶⁸. Ensuite, elle indique, au point 94, que cette méthode « s'inspire de celle dite “cost plus” préconisée par l'[OCDE] pour la taxation des services effectués par une filiale ou un établissement stable pour le compte des sociétés appartenant au même groupe et établies dans d'autres États », avant de constater en substance, aux points 95 et 96, qu'il était nécessaire de comparer le montant des revenus imposables résultant de l'application de ce régime fiscal et celui résultant de l'application du régime de droit commun.

123. Il s'ensuit que le législateur belge avait incorporé dans le droit national une méthode analogue à celle dite « cost plus », qui est l'une des méthodes de calcul des prix de transfert recommandées par l'OCDE pour déterminer indirectement le prix de pleine concurrence d'une transaction intragroupe. Or, ainsi que le souligne l'avocat général Léger au point 257 des conclusions qu'il a présentées dans cette affaire, la partie requérante n'avait pas mis en cause le fait que l'existence d'un avantage devait être appréciée à partir du critère sous-tendant la méthode « cost plus » de l'OCDE, c'est-à-dire celui selon lequel les prix de transfert doivent être établis de

⁶⁸ *Moniteur belge* du 13 janvier 1983.

manière à aboutir aux prix qui seraient pratiqués dans des conditions de pleine concurrence⁶⁹. En outre, il ressort de la décision de la Commission que l'administration belge devait se référer, aux fins de la fixation de ces prix, aux rapports de l'OCDE⁷⁰.

124. Cela fait comprendre, selon moi, que, contrairement à ce que la Commission prétend dans son mémoire en réponse, l'absence de mention du principe de pleine concurrence dans l'arrêt Forum 187 – même si ce principe pouvait être considéré comme étant englobé par l'article 26 du code belge des impôts sur les revenus 1992 – ne signifie pas que la question de savoir si ledit principe est incorporé dans le droit national est, dans cet arrêt, dépourvue de pertinence.

125. Dans l'arrêt examiné, la Cour me semble en effet trancher une question juridique différente, dont l'intégration du principe de pleine concurrence au droit national constitue simplement la prémisse logique. Une fois qu'un État membre a choisi d'incorporer dans son droit national une méthode de détermination du bénéfice imposable des sociétés intégrées analogue à la méthode « cost plus » de l'OCDE *et ayant ainsi pour objet d'imposer ces sociétés sur une base comparable à celle qui résulterait de l'application du régime de droit commun*, cet État confère un avantage économique auxdites sociétés s'il inclut dans cette méthode des dispositions ayant l'effet d'alléger la charge fiscale que ces mêmes sociétés devraient normalement supporter en application dudit régime.

126. En résumé, j'estime que, contrairement à ce que le Tribunal a considéré au point 142 de l'arrêt attaqué, l'arrêt Forum 187 ne corrobore pas la position selon laquelle le principe de pleine concurrence est applicable lorsque le droit fiscal national vise à imposer les sociétés intégrées et les sociétés autonomes de la même manière, indépendamment de la question de savoir si ce principe a été incorporé dans ce droit.

127. Le sixième grief de l'Irlande doit donc, à mon avis, être accueilli.

128. Par son septième grief, l'Irlande considère que le principe de pleine concurrence ne trouve pas son origine dans les documents de l'OCDE et que le principe de l'opérateur privé en économie de marché, qui aurait fondé son approche en la matière, ne constitue pas un juste fondement juridique. À cet égard, elle observe que la Commission a fait référence à ce principe dans les décisions d'ouverture des procédures concernant les décisions anticipatives adoptées en faveur d'Apple, Fiat et Starbucks et que cette institution aurait confirmé, lors de l'audience de plaidoirie tenue devant le Tribunal dans la présente affaire, qu'elle ne fondait plus sa théorie du principe de pleine concurrence sur le principe de l'opérateur privé en économie de marché.

129. En ce qui concerne ce grief, je me borne à constater qu'il semble critiquer, de manière générique, l'approche générale de la Commission quant au fondement du principe de pleine concurrence, sans aborder les raisons de l'approbation de cette approche dans l'arrêt attaqué. Dans ces circonstances, j'invite la Cour à le déclarer irrecevable.

130. Les troisième et quatrième griefs soulevés par l'Irlande demandent un rappel du passage pertinent de l'arrêt attaqué. Au point 152 de celui-ci, le Tribunal a observé que, lors de l'audience, la Commission avait soutenu que le principe de pleine concurrence était inhérent au régime normal d'imposition prévu par le droit national en tant que corollaire de l'approche de l'

⁶⁹ Conclusions de l'avocat général Léger dans les affaires jointes Belgique et Forum 187/Commission (C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:89).

⁷⁰ Décision 2003/755, considérant 95. À cet égard, la Commission fait renvoi au n° 26/48 du commentaire du code belge des impôts sur les revenus 1992.

« entité juridique distincte », approche selon laquelle le droit national s'attache aux entités juridiques et non aux entités économiques. Au point 153, le Tribunal a abordé les objections du Grand-Duché de Luxembourg et de FFT selon lesquelles la Commission avait ainsi modifié à l'audience la position sur le principe de pleine concurrence qu'elle avait exprimée dans la décision litigieuse. Tout en reconnaissant qu'une modification de la base juridique du principe de pleine concurrence donnée dans la décision litigieuse n'aurait pas été juridiquement légitime, le Tribunal a considéré que, en tout état de cause, cela ne remettait pas en question le constat qu'il avait précédemment posé, selon lequel le principe de pleine concurrence est un outil utilisé dans le cadre de l'examen au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

131. À cet égard, l'Irlande avance, en premier lieu, que, sauf à méconnaître les droits de la défense, la Commission ne pouvait pas, valablement, se fonder sur le nouvel argument qu'elle avait ainsi soulevé lors de l'audience. L'approche de l'entité juridique distincte n'aurait en effet pas été donnée comme fondement juridique à ce principe dans la décision litigieuse.

132. En second lieu, l'Irlande allègue que, même si la Commission avait indiqué dans la décision litigieuse que l'approche de l'entité juridique distincte était le fondement juridique du principe de pleine concurrence, elle aurait commis une erreur de droit. Il serait en effet erroné d'affirmer que ce principe est un corollaire nécessaire de l'approche de l'entité distincte, dès lors que d'autres modèles de taxation, tels que celui de la répartition selon une formule préétablie prévue par la proposition de directive concernant une assiette commune pour les impôts sur les sociétés, seraient également fondés sur ladite approche.

133. À cet égard, je dis d'ores et déjà que la Cour ne devrait pas, à mon sens, se laisser entraîner dans un débat dépourvu de portée pratique, puisque le Tribunal n'a pas fondé sa décision sur les éléments critiqués par les griefs développés par l'Irlande. Un tel débat serait en effet purement théorique ou, plus précisément, n'aurait aucune incidence sur la solution du litige porté devant elle.

134. En effet, il y a lieu de relever que, au point 153 de l'arrêt attaqué, le Tribunal ne s'est pas prononcé sur la question de savoir si, par les explications qu'elle avait fournies à l'audience sur le rapport entre la mise en œuvre de l'approche de l'entité juridique distincte dans le régime fiscal national et le principe de pleine concurrence, la Commission avait changé la position initialement prise dans la décision litigieuse. Bien au contraire, le Tribunal s'est borné à juger, en substance, que, même si les objections soulevées par le Grand-Duché de Luxembourg et FFT avaient été considérées comme fondées, cela n'aurait eu aucune incidence sur la conclusion à laquelle il était parvenu quant au fondement juridique de l'emploi du principe de pleine concurrence⁷¹. Les présents griefs s'appuient donc sur une lecture erronée de l'arrêt attaqué.

135. Les troisième et quatrième griefs de l'Irlande doivent ainsi être rejetés, selon moi, comme étant inopérants.

⁷¹ S'il est vrai que, au point 153 de l'arrêt attaqué, le Tribunal ne semble pas se référer à ce fondement juridique lorsqu'il se limite à résumer sa conclusion en ce sens que « le principe de pleine concurrence intervient dans le cadre de l'examen au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE », il est également vrai que cette référence se déduit de l'ensemble du raisonnement du Tribunal, selon lequel la légitimité de l'utilisation du principe de pleine concurrence en tant qu'outil dans le cadre de cet examen dépend du point de savoir si le *droit national* vise à imposer le bénéfice résultant de l'activité économique d'une entreprise intégrée comme s'il résultait de transactions réalisées à des prix de marché.

iv) Sur la portée du principe de pleine concurrence et le principe de sécurité juridique

136. Par son huitième grief, l'Irlande estime que le contenu du principe de pleine concurrence utilisé par la Commission dans la décision litigieuse et entériné par le Tribunal dans l'arrêt attaqué est profondément difficile à saisir. À cet égard, elle observe que, alors que la seule définition précise du principe de pleine concurrence figurerait dans les documents élaborés au sein de l'OCDE, le considérant 229 de la décision litigieuse et le point 147 de l'arrêt attaqué indiqueraient que le principe de pleine concurrence de l'OCDE est différent de celui de la Commission. En outre, il ressortirait du point 149 de l'arrêt attaqué que la Commission n'est pas tenue de prendre en compte la manière dont le principe de pleine concurrence est défini par le droit national, ce qui l'aurait amenée à ignorer, en l'espèce, que le Grand-Duché de Luxembourg avait bien incorporé ce principe dans son droit interne. Enfin, il n'existerait pas, selon l'Irlande, de manuel ou de lignes directrices définissant le contenu du principe de pleine concurrence tel que décrit par la Commission dans la décision litigieuse. L'absence de caractérisation du contenu de ce principe serait problématique au regard du principe de sécurité juridique, en ce qu'il serait ainsi impossible pour un contribuable ou pour l'administration fiscale nationale de connaître les règles effectivement applicables.

137. La Commission rétorque notamment, dans son mémoire en réponse, que le contenu de ce principe est extrêmement clair. Celui-ci prévoirait en effet que les transactions entre opérateurs économiques liés doivent être évaluées à des fins fiscales comme si elles avaient été conclues dans des conditions de pleine concurrence entre des opérateurs économiques non liés.

138. Il convient de rappeler que le principe de sécurité juridique, qui constitue un principe général du droit de l'Union et s'applique ainsi aux actes des institutions, organes et organismes de l'Union, requiert, selon une jurisprudence constante, que les règles de droit soient claires et précises et qu'elles présentent un caractère de prévisibilité⁷². Plus particulièrement, ce principe implique d'apprécier si un acte juridique de l'Union permet aux intéressés de connaître avec exactitude et sans ambiguïté l'étendue de leurs droits et obligations et de prendre leurs dispositions en conséquence⁷³. Cet impératif s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'un acte susceptible de comporter des conséquences financières⁷⁴.

139. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que le principe de sécurité juridique est intrinsèquement lié à la production normative de l'Union et des autorités nationales lorsqu'elles mettent en œuvre le droit de l'Union et qu'il autorise un contrôle juridictionnel portant sur les imperfections susceptibles d'induire une application incertaine de l'acte normatif incriminé⁷⁵.

140. Le principe de sécurité juridique a une portée plus restreinte à l'égard d'une décision administrative, ainsi qu'il découle de la jurisprudence relative aux aides d'État. Dans ce domaine, une violation du principe de sécurité juridique peut être uniquement constatée par la Cour lorsqu'était en cause un comportement adopté par la Commission avant ou durant la *procédure* ayant débouché sur une décision de récupération de l'aide d'État⁷⁶.

⁷² Arrêt du 11 septembre 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, point 50 et jurisprudence citée).

⁷³ Arrêt du 29 mars 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Commission (C-352/09 P, EU:C:2011:191, point 81).

⁷⁴ Arrêt du 23 septembre 2020, Espagne e.a./Commission (T-515/13 RENV et T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, point 194).

⁷⁵ Voir Puissochet, J.-P., et Legal, H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, n° 11.

⁷⁶ Voir, par exemple, arrêt du 8 décembre 2011, France Télécom/Commission (C-81/10 P, EU:C:2011:811, points 99 à 108).

141. Dans le cas d'espèce, le principe de sécurité juridique est invoqué à l'encontre de l'utilisation, aux fins de l'examen de la condition de l'avantage, du principe de pleine concurrence *en raison du contenu prétendument difficile à saisir de ce dernier*. L'objet de cette contestation est, en d'autres termes, le bien-fondé d'une appréciation de la Commission portant sur la *qualification d'une mesure étatique d'aide d'État*. Or le bien-fondé d'une telle appréciation ne peut pas, à mon sens, être remis en cause sous l'angle de la conformité au principe de sécurité juridique. Une position inverse reviendrait à interdire à la Commission d'envisager de nouvelles approches dans l'application des règles de droit et la condamnerait ainsi à figer dans le temps sa position. En particulier, une telle lecture signifierait que la Commission serait empêchée de recourir à tout critère de référence inédit afin de guider son appréciation de l'existence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

142. Si tel était le cas, le principe de l'investisseur privé en économie de marché n'aurait pas pu être intégré dans l'examen de la condition de l'avantage, étant donné que, lors de ses premières apparitions dans la pratique décisionnelle au début des années 80, ce principe était loin d'avoir un contenu abouti. Lorsque la Cour l'a validé en 1986, le principe de l'investisseur privé en économie de marché imposait, en effet, simplement d'apprécier « si, dans des circonstances similaires, un associé privé se basant sur les possibilités de rentabilité prévisibles, abstraction faite de toute considération de caractère social ou de politique régionale ou sectorielle, aurait procédé à un tel apport en capital »⁷⁷. Ce n'est qu'au fil des années que la pratique décisionnelle et l'activité quasi législative de la Commission ainsi que la jurisprudence de la Cour ont défini les modalités de son application⁷⁸.

143. De même, le contenu du principe de pleine concurrence a été en substance défini par la Commission en ce sens que des transactions réalisées entre des entreprises intégrées doivent être valorisées à des fins fiscales comme si elles avaient été conclues par des entreprises autonomes. Il a été appliqué, en l'espèce, conformément aux lignes directrices de l'OCDE. C'est l'action combinée des forces réglementaires et juridictionnelles mentionnées à la fin du point précédent qui en précisera ultérieurement les modalités d'application.

144. J'estime partant que le principe de sécurité juridique ne peut pas être invoqué pour reprocher au Tribunal d'avoir accepté une caractérisation insuffisamment précise de la part de la Commission du contenu d'un critère de référence, tel que le principe de pleine concurrence, dans une décision adoptée par cette institution.

145. Il s'ensuit que le huitième grief soulevé par l'Irlande devrait, à mon avis, être rejeté comme étant non fondé.

3) Conclusion sur le premier moyen

146. Eu égard aux considérations qui précèdent, et notamment à mes propositions concernant les cinquième et sixième griefs soulevés par l'Irlande, je suggère à la Cour d'accueillir le premier moyen dans la mesure où le Tribunal a commis une erreur de droit en approuvant le cadre de référence tel qu'établi par la Commission aux fins de l'examen de l'existence en l'espèce d'un

⁷⁷ Arrêt du 10 juillet 1986, Belgique/Commission (234/84, EU:C:1986:302, point 14).

⁷⁸ Voir, notamment, communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, section 4.2.

avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. En effet, la jurisprudence de la Cour selon laquelle une erreur commise dans la détermination de ce cadre vicie l'ensemble de l'analyse relative à la sélectivité⁷⁹ peut, à mon sens, être appliquée par analogie à l'examen de l'avantage.

c) Sur le troisième moyen

1) Arguments des parties

147. Par son troisième moyen, l'Irlande soutient que le Tribunal a manqué à son obligation de motivation. Premièrement, le Tribunal aurait omis de se prononcer sur le fondement juridique exact du principe de pleine concurrence, qui serait simplement décrit comme un « outil » ou un « critère de référence ». Secondement, l'Irlande soutient que le raisonnement suivi dans l'arrêt attaqué est contradictoire en ce que le Tribunal indiquerait que le principe de pleine concurrence, tel qu'il a été caractérisé dans la décision litigieuse, est « un principe général d'égalité de traitement en matière de taxation » (point 150 de l'arrêt attaqué), et non pas « un principe général d'égalité de traitement devant l'impôt » (point 161 de l'arrêt attaqué), sans expliquer une telle distinction.

148. La Commission est d'avis que ce moyen repose sur une lecture erronée de l'arrêt attaqué et doit ainsi être écarté.

2) Appréciation

149. À titre liminaire, il convient de rappeler la jurisprudence constante selon laquelle la motivation d'un arrêt du Tribunal doit faire apparaître de façon claire et non équivoque le raisonnement de celui-ci, de manière à permettre aux intéressés de connaître les justifications de la décision prise et à la Cour d'exercer son contrôle juridictionnel⁸⁰.

150. S'agissant du grief tiré de l'absence de motivation quant au fondement juridique du principe de pleine concurrence, j'observe d'emblée que, après avoir relevé en termes généraux que les arguments du Grand-Duché de Luxembourg et de FFT critiquant ce fondement juridique sont examinés aux points 126 à 187 de l'arrêt attaqué, l'Irlande ne semble pas viser les points pertinents de cet arrêt. Si elle l'avait fait, cet État membre n'aurait pu, selon moi, reprocher au Tribunal de ne pas avoir identifié le fondement juridique en question.

151. En effet et ainsi que je l'ai déjà montré dans les présentes conclusions, le Tribunal s'est prononcé à cet égard au point 141 de l'arrêt attaqué. Avant d'en exposer le contenu en affirmant que, lorsqu'une mesure fiscale est octroyée à une entreprise intégrée, la Commission peut comparer la charge fiscale résultant de l'application de cette mesure avec celle résultant de l'application des règles d'imposition « normale » du droit national d'une entreprise autonome placée dans une situation comparable, le Tribunal a veillé à préciser que le principe de pleine concurrence *se dégage du droit national* et notamment que, « lorsque le droit fiscal national n'opère pas de distinction entre les entreprises intégrées et les entreprises autonomes aux fins de leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ce droit entend imposer le bénéfice résultant de l'activité économique d'une telle entreprise intégrée comme s'il résultait de transactions

⁷⁹ Arrêt du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 107).

⁸⁰ Voir arrêt du 29 avril 2021, Achemos Grupė et Achema/Commission (C-847/19 P, non publié, EU:C:2021:343, point 60 et jurisprudence citée).

effectuées à des prix de marché ». Une fois ainsi identifié le fondement juridique du principe de pleine concurrence, le Tribunal a en substance considéré, au point 145 de l'arrêt attaqué, que ce principe était applicable en l'espèce dans la mesure où le code des impôts luxembourgeois visait à taxer les sociétés intégrées et les sociétés autonomes de la même manière au titre de l'impôt sur les sociétés.

152. Si ce fondement juridique ne résiste pas au test de conformité avec la jurisprudence pertinente, ainsi qu'il ressort de l'examen du cinquième grief du premier moyen du pourvoi, on ne peut pas nier qu'il a néanmoins été identifié par le Tribunal, ce qui prive incontestablement de tout fondement le grief tiré d'une prétendue absence de motivation de l'arrêt attaqué sur ce point.

153. Ce qui précède explique pourquoi, comme l'observe à juste titre l'Irlande, les points 151 à 154 de l'arrêt attaqué n'indiquent pas quel est le fondement du principe de pleine concurrence. Aux points 149 à 154 de cet arrêt, le Tribunal a en effet entendu précisément démontrer que les arguments avancés par le Grand-Duché de Luxembourg et FFT n'étaient pas de nature à infirmer la conclusion qui avait *déjà* été tirée, à savoir que le principe de pleine concurrence trouvait son origine dans le droit national.

154. Quant au grief tiré du caractère contradictoire de la motivation, il me semble qu'il procède d'une mauvaise compréhension des points 150 et 161 de l'arrêt attaqué. L'Irlande part en effet de la prémisse selon laquelle le Tribunal aurait suggéré l'existence d'une différence entre la qualification de « principe général d'égalité de traitement en matière de taxation », qui appartiendrait au principe de pleine concurrence selon le point 150, et celle de « principe général d'égalité de traitement devant l'impôt », qui n'appartiendrait pas à ce principe selon le point 161. Cette prémisse est, selon moi, erronée.

155. Au point 150 de l'arrêt attaqué, le Tribunal a déclaré que la Commission avait indiqué, au considérant 228 de la décision litigieuse, que le principe de pleine concurrence était « un principe général d'égalité de traitement en matière de taxation, *qui relevait de l'application de l'article 107 TFUE* »⁸¹. Au point 161 de cet arrêt, le Tribunal a répondu à un grief tiré par l'Irlande et FFT de ce que cette formulation ne pouvait pas être comprise comme affirmant l'existence d'un « principe général d'égalité de traitement devant l'impôt *inhérent à l'article 107, paragraphe 1, TFUE* »⁸². Le Tribunal s'est ainsi borné à écarter l'une des interprétations éventuelles du considérant 228 de la décision litigieuse, tel que reproduit au point 150 de l'arrêt attaqué, à savoir celle selon laquelle le fondement juridique du principe de pleine concurrence résidait dans l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Je ne vois donc aucune contradiction entre le point 150 et le point 161 de l'arrêt attaqué. Ce grief doit dès lors, à mon sens, être rejeté.

156. Au vu de ces considérations, je propose à la Cour de rejeter le troisième moyen comme étant non fondé.

⁸¹ Mise en italique par mes soins.

⁸² Mise en italique par mes soins.

d) Sur le quatrième moyen

1) Arguments des parties

157. Par son quatrième moyen, l'Irlande soutient que c'est à tort que le Tribunal a écarté l'argument, examiné aux points 180 à 184 de l'arrêt attaqué, tiré de ce que la Commission, en imposant son principe de pleine concurrence, aurait violé le principe de sécurité juridique. En faisant valoir, au point 183 de l'arrêt attaqué, qu'il était « prévisible » que la Commission puisse vérifier si la méthode de détermination des prix de transfert s'écarterait d'un prix qui aurait été fixé dans des conditions de marché, afin d'examiner si la décision anticipative en cause octroyait un avantage, le Tribunal aurait ignoré que le principe dégagé par la Commission est une norme nouvelle dont l'administration fiscale luxembourgeoise ne pouvait pas connaître à l'avance le contenu. Même si l'administration fiscale luxembourgeoise avait pu s'attendre à ce que la Commission entreprenne de vérifier si une société intégrée était traitée à des fins fiscales de la même manière qu'une société autonome, elle n'aurait pas pu prévoir que la Commission applique sa propre version du principe de pleine concurrence, ni pu en connaître le contenu.

158. La Commission s'oppose à l'ensemble du raisonnement de l'Irlande.

2) Appréciation

159. Il convient, avant tout, de délimiter soigneusement le périmètre du présent moyen. L'Irlande me paraît remettre en question le refus du Tribunal de reconnaître que l'examen de l'existence d'un avantage effectué au regard d'un cadre juridique totalement novateur et, de ce fait, imprévisible pour l'administration fiscale nationale était constitutif d'une violation du principe de sécurité juridique. Le fondement et le contenu du principe de pleine concurrence n'auraient pas, en effet, fait l'objet d'une élaboration par la Commission antérieurement à l'adoption de la décision litigieuse, notamment par la publication d'actes de *soft law* tels qu'un manuel ou des lignes directrices.

160. Il ne peut pas être nié, certes, que l'approche adoptée par la Commission dans la décision litigieuse présente un certain degré de nouveauté. Il y a lieu, en effet, de rappeler que l'on ne retrouve aucune trace du principe de pleine concurrence, tel que conçu par la Commission dans la décision litigieuse et validé par le Tribunal dans l'arrêt attaqué, dans la pratique décisionnelle antérieure de la Commission en matière d'aides fiscales. À cet égard, un travail d'exégèse a déjà été fait dans les présentes conclusions pour démontrer que c'est à tort que l'arrêt attaqué a confirmé le caractère correct de la lecture ressortant de la décision litigieuse, selon laquelle l'arrêt Forum 187 a ratifié l'utilisation d'un tel principe de pleine concurrence aux fins de l'analyse de l'existence de l'avantage.

161. Je ne crois toutefois pas que cela puisse amener à conclure à une violation du principe de sécurité juridique.

162. À cet égard, il y a lieu de se référer une nouvelle fois à l'arrêt Forum 187, dans le passage où la Cour a adopté la lecture faite par l'avocat général Léger selon laquelle, s'il est indubitable que la Commission est tenue de respecter le principe de sécurité juridique lorsqu'elle accomplit sa mission de contrôle des aides d'État, cette exigence est indissociable de celle tenant au respect du

principe de légalité et, partant, des dispositions des articles 107 et 108 TFUE⁸³. La Cour avait ainsi considéré, en substance, qu'aucune violation de la sécurité juridique ne pouvait être constatée lorsque la Commission modifiait son appréciation dans la qualification d'aide d'État d'une mesure fiscale nationale. Or il ne fait aucun doute, à mon sens, que le constat relatif au rapport entre les principes de sécurité juridique et de légalité vaut également pour une appréciation de la Commission, novatrice par rapport à sa pratique décisionnelle antérieure. Il en découle que le principe de sécurité juridique ne s'oppose pas à ce que la Commission porte, comme en l'espèce, une appréciation novatrice sur la question de savoir si une mesure étatique constitue une aide d'État lorsqu'elle estime que telle est la conclusion à laquelle doit conduire une application correcte de l'article 107, paragraphe 1, et de l'article 108 TFUE. Il a été d'ailleurs expliqué au point 142 des présentes conclusions que le bien-fondé d'une appréciation de la Commission portant sur la qualification d'aide d'État d'une mesure étatique ne peut pas être remis en cause au titre du principe de sécurité juridique.

163. De même, le principe de sécurité juridique n'exige aucunement que la nouvelle interprétation que la Commission souhaite introduire dans l'analyse effectuée au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE soit préalablement exposée dans des manuels ou des lignes directrices. Si ces actes contribuent à garantir la transparence, la prévisibilité et la sécurité juridique de l'action menée par la Commission, ainsi que la Cour l'a rappelé à maintes reprises⁸⁴, ils ne sont nullement nécessaires pour justifier la légalité d'une telle initiative.

164. Dans ces conditions, j'estime que l'affirmation figurant au point 183 de l'arrêt attaqué ne se prête à aucune critique juridique.

165. Je suggère partant à la Cour de rejeter le quatrième moyen comme étant non fondé.

e) Sur le cinquième moyen

1) Arguments des parties

166. Par son cinquième moyen, dirigé contre les points 100 à 117 de l'arrêt attaqué, l'Irlande reproche au Tribunal d'avoir rejeté son argumentation selon laquelle la décision litigieuse reviendrait, au mépris des articles 3, 4 et 5 TUE et de l'article 114 TFUE, à consacrer une harmonisation déguisée contraire au principe de répartition des compétences. Selon elle, la Commission aurait invoqué dans la décision litigieuse des règles qui ne font pas partie du régime fiscal national tout en faisant abstraction des dispositions applicables de celui-ci. L'Irlande relève que, si la Commission obtenait gain de cause dans la présente affaire, le principe de pleine concurrence de la Commission s'imposerait à tous les États membres, indépendamment de ce qui est prévu dans leur propre législation fiscale.

167. La Commission rétorque qu'elle a bel et bien apprécié la décision anticipative en cause au regard du régime général de l'impôt sur les sociétés du Luxembourg et que, si l'arrêt du Tribunal était confirmé en ce qui concerne le constat relatif à l'existence d'un avantage sélectif, cela signifierait simplement que les États membres qui imposent les succursales ou filiales des sociétés multinationales en vertu de leurs règles ordinaires comme s'il s'agissait d'entités

⁸³ Arrêt Forum 187, points 73 à 76, et conclusions de l'avocat général Léger dans les affaires jointes Belgique et Forum 187/Commission (C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:89, point 219).

⁸⁴ Voir arrêt du 14 novembre 2018, Commission/Grèce (C-93/17, EU:C:2018:903, point 119 et jurisprudence citée).

distinctes ne sauraient échapper au contrôle de leurs décisions fiscales anticipatives sous l'angle de la réglementation des aides d'État, au seul motif que leur législation fiscale ne codifie pas explicitement les critères objectifs d'attribution des bénéfices à ces succursales ou filiales.

2) *Appréciation*

168. À titre liminaire, il convient d'observer que l'Irlande ne conteste pas l'intégralité du raisonnement suivi par le Tribunal aux points 100 à 117 de l'arrêt attaqué. Elle tient en effet à préciser qu'elle approuve la première partie de ce raisonnement, dans laquelle le Tribunal a souligné que les règles en matière d'aides d'État sont applicables aux mesures fiscales nationales. Ses griefs visent le seul constat ressortant du point 113 de l'arrêt attaqué.

169. Après avoir rappelé, au point 112 de cet arrêt, que la Commission ne dispose pas de la compétence lui permettant de définir de façon autonome l'imposition « normale » d'une entreprise intégrée en faisant abstraction des règles fiscales nationales, le Tribunal aurait jugé à tort, au point 113 dudit arrêt, que, dans la décision litigieuse, la Commission avait simplement vérifié si la décision anticipative en cause conférait à son bénéficiaire un avantage par rapport à l'imposition « normale », *telle que définie par le droit fiscal national*. Le caractère erroné de ce constat serait d'ailleurs corroboré, selon l'Irlande, par le fait que le Tribunal a admis, au point 149 de l'arrêt attaqué, que la Commission n'avait pas examiné si la décision anticipative en cause respectait le droit fiscal luxembourgeois.

170. En d'autres termes, le présent moyen se résume à contester le recours fait par la Commission au principe de pleine concurrence aux fins de la détermination de l'imposition « normale », effectué indépendamment de toute référence à l'existence de ce principe dans le droit national. Par conséquent, la réponse qu'il convient d'apporter à ce moyen coïncide avec celle donnée à la question de savoir si les appréciations du Tribunal quant au cadre de référence servant à déterminer l'éventuelle existence d'un avantage fiscal doivent ou non être confirmées.

171. Je relève, à cet égard, qu'il n'est certes pas surprenant que, s'agissant d'un espace juridique caractérisé par la coexistence des règles du traité sur les aides d'État et des règles fiscales nationales, dans lequel la prévention du risque d'empiétement des premières sur les secondes implique d'apprécier l'existence d'un avantage à l'aune d'un cadre de référence national, la violation de la répartition des compétences entre l'Union et ses États membres dépende de la question de savoir si ce cadre de référence a été correctement délimité.

172. Compte tenu de la proposition avancée dans les présentes conclusions de déclarer fondé le premier moyen du pourvoi dans la mesure où le principe de pleine concurrence employé dans la décision litigieuse n'est pas une règle expressément codifiée dans le droit national, j'estime, à l'instar de la partie requérante, que l'arrêt attaqué méconnaît, à son point 113, les dispositions du traité régissant la répartition des compétences entre l'Union et ses États membres (article 3, paragraphe 6, article 4, paragraphe 1, et article 5, paragraphes 1 et 2) et prévoyant une interdiction d'harmonisation en matière fiscale (article 114, paragraphe 2, TFUE).

173. J'invite donc la Cour à accueillir également le cinquième moyen.

B. Sur le deuxième moyen

174. Par le présent moyen, l'Irlande fait valoir, en substance, que c'est à tort que le Tribunal a conclu que la Commission pouvait en l'espèce invoquer la présomption de sélectivité, selon laquelle une mesure est présumée sélective lorsqu'elle confère un avantage et qu'il s'agit d'une aide individuelle, dans la mesure où un rescrit fiscal est une aide individuelle.

175. La Commission soutient que ce moyen doit être rejeté comme étant inopérant. En effet, la décision litigieuse aurait également établi la sélectivité de la décision anticipative en cause au moyen de l'analyse en trois étapes applicable aux régimes d'aides et le Tribunal l'aurait approuvée aux points 360 à 366 de l'arrêt attaqué. Étant donné que l'Irlande n'aurait pas contesté ces points dans son pourvoi, la conclusion concernant la sélectivité de la décision anticipative en cause demeurerait valable quand bien même le présent moyen serait accueilli.

176. S'agissant du bien-fondé, la Commission rétorque qu'une décision anticipative individuelle ne peut être considérée comme étant accordée dans le cadre d'un régime général d'aides. En effet, selon la Commission, une administration fiscale a la possibilité, lorsqu'elle avalise un accord en matière de prix de transfert dans une décision anticipative, d'influer sur le fait qu'une aide est ou non octroyée dans un cas individuel, puisqu'elle peut avaliser soit un accord qui produit un résultat de pleine concurrence, soit une méthode qui s'écarte d'un tel résultat. En outre, les éléments constitutifs de l'avantage ressortiraient, en l'espèce, uniquement de la décision anticipative en cause et non pas de dispositions de droit luxembourgeois sur la base desquelles cette décision anticipative aurait été adoptée.

1. Sur le caractère opérant

177. Il convient de constater que, dans la décision litigieuse, la sélectivité est appréciée en recourant non seulement à une présomption, mais également à l'analyse en trois étapes précédemment décrite dans les présentes conclusions. Menée à titre subsidiaire, cette analyse a été validée par le Tribunal aux points 360 à 366 de l'arrêt attaqué.

178. À ce sujet, il me semble nécessaire de rappeler, ainsi que le fait le Tribunal au point 361 de l'arrêt attaqué, que les deux premières étapes de ladite analyse, à savoir celles relatives respectivement à la détermination du cadre de référence et à la vérification de l'existence d'une dérogation à celui-ci, ont été examinées *de manière concomitante* à l'avantage économique et que la question de savoir si la décision anticipative déroge au cadre de référence, qu'il soit le plus large ou le plus limité, *coïncidait* avec la constatation de l'avantage conféré à l'entreprise bénéficiaire.

179. Compte tenu de cela, je me borne à relever que cette même analyse subsidiaire ne pourrait pas conserver sa validité si la Cour décidait, dans son arrêt à venir, de censurer les conclusions du Tribunal relatives au fondement du principe de pleine concurrence, ainsi que je l'invite à le faire dans les présentes conclusions, ce qui aurait à son tour pour effet d'infirmer l'ensemble de son examen de l'avantage sélectif, tant dans le raisonnement à titre principal que dans celui à titre subsidiaire.

180. Je suggère donc à la Cour de déclarer que le présent moyen n'est pas inopérant.

2. Sur le bien-fondé

181. S'agissant de la présomption de sélectivité, il convient de rappeler que celle-ci a été évoquée pour la première fois dans l'arrêt Commission/MOL, dans lequel la Cour a indiqué que « l'exigence de sélectivité diverge selon que la mesure en cause est envisagée comme un régime général d'aide ou comme une aide individuelle » pour ensuite ajouter que « [d]ans ce dernier cas, l'identification de l'avantage économique permet, en principe, de présumer de sa sélectivité »⁸⁵. Il s'agit donc d'une présomption réfragable, dont l'application est soumise à la réalisation d'une double condition, à savoir l'existence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et la nature individuelle de la mesure concernée.

182. Jusqu'à présent, cette nature individuelle a été reconnue à trois reprises aux fins de l'application de la présomption de sélectivité. Dans les deux premiers arrêts, rendus par la Cour dans l'affaire Orange/Commission⁸⁶ et par le Tribunal dans l'affaire Grèce/Commission⁸⁷, le litige portait sur la qualification d'aide d'État de *mesures législatives nationales* adoptées respectivement au profit de France Télécom⁸⁸ et de la société privée concessionnaire de l'exploitation d'une partie du port du Pirée⁸⁹. Dans le troisième arrêt de la Cour, relatif à l'affaire Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon, le litige portait sur la qualification d'aide d'État de la mesure résultant d'une *ordonnance de référé* qui déclarait invalide la résiliation par la société publique d'électricité grecque du contrat préalablement conclu avec une société privée et accordant à cette dernière un tarif préférentiel d'électricité⁹⁰.

183. Il n'y a donc aucun précédent, à ma connaissance, dans lequel les juridictions de l'Union ont été appelées à examiner, sous cet angle, une décision administrative. Cet examen implique une appréciation plus complexe, puisqu'une telle décision peut constituer tant une mesure individuelle qu'une mesure accordée sur la base d'un régime d'aides. C'est précisément la question juridique qui est au cœur du débat se déroulant autour du présent moyen. L'Irlande critique en effet la conclusion tirée par le Tribunal dans l'arrêt attaqué en faisant valoir que, contrairement à ce qu'il a jugé, la décision anticipative en cause doit être considérée comme étant une aide mise en œuvre conformément à un régime d'aides, en se référant ainsi vraisemblablement au régime qui serait établi par l'article 164, paragraphe 3, du code des impôts et la circulaire n° 164/2.

⁸⁵ Arrêt du 4 juin 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, point 60).

⁸⁶ Arrêt du 26 octobre 2016, Orange/Commission (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

⁸⁷ Arrêt du 13 décembre 2017, Grèce/Commission (T-314/15, non publié, EU:T:2017:903).

⁸⁸ Plus particulièrement, la loi française réduisait la contrepartie que France Télécom était tenue de verser au Trésor public pour la liquidation et le service des pensions de ses fonctionnaires. Dans l'arrêt, la Cour a confirmé le constat du Tribunal selon lequel une comparaison du bénéficiaire avec d'autres opérateurs se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par une telle mesure n'était pas pertinente dès lors qu'il s'agissait « d'une mesure ad hoc, qui ne concern[ait] qu'une seule entreprise et qui vis[ait] à modifier certaines contraintes concurrentielles qui lui [était] spécifiques ». Voir arrêt du 26 octobre 2016, Orange/Commission (C-211/15 P, EU:C:2016:798, points 53 et 54).

⁸⁹ Plus particulièrement, la loi grecque ratifiant la convention de concession conclue entre le gérant public du port du Pirée et Piraeus Container Terminal SA prévoyait une série de dispositions fiscales en faveur de cette dernière. Dans l'arrêt, le Tribunal a reproduit la même formulation que celle utilisée antérieurement par la Cour. Voir arrêt du 13 décembre 2017, Grèce/Commission (T-314/15, non publié, EU:T:2017:903, point 81).

⁹⁰ Arrêt du 11 décembre 2019, Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, point 69), dans lequel la Cour a jugé, en substance, que la présomption de sélectivité s'appliquait dans la mesure où les effets de cette ordonnance « [avaient] été cantonnés aux seules parties au litige en cause ».

184. Le Tribunal a conclu à la nature individuelle de la décision anticipative en cause à l'issue d'une analyse prenant comme base, aux points 342 et 343 de l'arrêt attaqué, les définitions d'« aide individuelle » et de « régime d'aides » figurant respectivement à l'article 1^{er}, sous e), et à l'article 1^{er}, sous d), du règlement 2015/1589⁹¹.

185. La première de ces dispositions caractérise en substance l'aide individuelle comme une aide qui n'est pas accordée en vertu d'un régime d'aides, tandis que la seconde subordonne la qualification de « régime d'aides » à la réunion de trois conditions cumulatives. Premièrement, des aides peuvent être accordées individuellement à des entreprises sur le fondement d'une disposition. Deuxièmement, aucune mesure d'application supplémentaire n'est requise pour l'octroi de ces aides. Troisièmement, les entreprises auxquelles les aides individuelles peuvent être octroyées doivent être définies « de manière générale et abstraite »⁹². Il convient d'ajouter que, comme le Tribunal l'a indiqué aux points 346 et 347 de l'arrêt attaqué et comme la Cour l'a tout récemment confirmé, la réalisation de ces conditions implique, notamment, que les éléments essentiels du régime d'aides ressortent des dispositions identifiées comme étant le fondement juridique de ce régime et que l'autorité fiscale nationale ne jouisse pas d'un pouvoir d'appréciation lui permettant d'influer sur le montant de l'aide, ses caractéristiques ou les conditions de son attribution au moment où elle a adopté la mesure⁹³.

186. Ce n'est toutefois pas sur l'absence de réalisation de ces conditions en l'espèce que portent les objections de l'Irlande. En effet, l'Irlande n'a apporté aucun élément visant à remettre en cause notamment les constats du Tribunal concernant la source juridique des éléments constitutifs de l'aide d'État prétendument octroyée au moyen de la décision anticipative en cause et l'étendue de la marge d'appréciation dont disposait l'administration fiscale luxembourgeoise lors de l'adoption des décisions anticipatives⁹⁴.

187. L'Irlande affirme, en substance, qu'une configuration dans laquelle tous les rescrits fiscaux appliquent simplement une disposition législative qui constitue, au reste, la base de nombreux autres rescrits implique qu'on est en présence d'un régime d'aides ainsi que d'une série de mesures individuelles accordées sur la base de ce régime. Ainsi, elle évoque, à mon sens, une notion de « régime d'aides » ayant une portée *plus large* que celle prévue à l'article 1^{er}, sous d), du règlement 2015/1589. En effet, dans la suite de son raisonnement, l'Irlande reproche au Tribunal d'avoir dégagé cette notion d'un acte du droit dérivé, nonobstant le fait que la sélectivité, en tant que composante de la notion d'aide d'État, découlerait directement du traité et ne devrait pas dépendre des définitions figurant dans la législation.

188. La notion de sélectivité telle qu'elle est caractérisée par la jurisprudence prouverait en effet, selon l'Irlande, que, dans une configuration comme celle faisant l'objet de l'examen, il est nécessaire de se livrer à un examen comparatif fondé sur la prise en compte des situations d'autres entreprises ayant pu bénéficier du même traitement que l'entreprise destinataire de la décision anticipative.

⁹¹ Règlement du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO 2015, L 248, p. 9).

⁹² Arrêt du 16 septembre 2021, Commission/Belgique et Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, point 60).

⁹³ Arrêt du 16 septembre 2021, Commission/Belgique et Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, point 105).

⁹⁴ Points 351 et 352 de l'arrêt attaqué.

189. À l'appui de son argument, l'Irlande cite l'arrêt *Commission/Hansestadt Lübeck*⁹⁵. Or il me semble évident que cet arrêt ne peut en rien corroborer cet argument, dans la mesure où il ne faisait aucun doute que, dans l'affaire qui lui a donné lieu, la mesure étatique qualifiée à tort de sélective par la Commission, à savoir un règlement adopté par le gérant de l'aéroport de Lübeck (Allemagne) et relatif aux redevances dues par l'ensemble des compagnies aériennes utilisant cet aéroport, était un régime d'aides, ce qui rend impératif l'examen comparatif décrit au point précédent des présentes conclusions.

190. À cette même fin, l'Irlande se réfère également à l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire *Commission/MOL*⁹⁶. Pour rappel, cette affaire concernait une loi minière hongroise prévoyant que toute entreprise minière exerçant son activité sous couvert d'un permis d'exploitation était en droit de demander, une seule fois, à l'autorité des mines de proroger le délai prévu pour l'exploitation des gisements concernés. En cas d'accord de cette autorité, un contrat conclu entre le ministre compétent et l'entreprise intéressée déterminait le taux de redevance minière appliqué à ces gisements dans la limite d'un plafond et d'un plancher préétablis par la loi.

191. Or, il est vrai que, s'agissant du caractère sélectif d'un accord de prorogation conclu entre ladite autorité et l'entreprise MOL, la Cour a effectivement jugé, à l'instar du Tribunal, que la Commission n'était pas parvenue à démontrer l'existence d'un tel caractère du fait qu'elle n'avait pas vérifié si cette entreprise avait bénéficié d'un traitement préférentiel par rapport à toute entreprise susceptible de se trouver dans une situation comparable. Il est également certain que, lors de la conclusion des accords de prorogation tels que celui en question, l'autorité nationale appliquait une disposition de la loi minière et que cette dernière pouvait constituer la base d'autres accords dans des situations analogues. Toutefois, je ne crois pas qu'on puisse déduire de cet arrêt, comme me semble le faire l'Irlande, que ces deux éléments sont suffisants pour conclure en l'espèce à l'existence d'une aide octroyée en vertu d'un régime d'aides et, de ce fait, à l'inapplicabilité de la présomption de sélectivité. Il y a lieu de rappeler, en effet, que, dans ladite affaire, la Cour était appelée à se prononcer sur la question de savoir si la marge d'appréciation de l'autorité nationale dans la fixation de la redevance minière lors de la conclusion des accords de prorogation permettait de conclure que l'accord en cause était sélectif. Après avoir mis en évidence le caractère singulier de la mesure visée (« dispositions facultatives de droit national prévoyant l'imposition de charges supplémentaires »), la Cour a répondu par la négative, en expliquant que « la marge d'appréciation en question dans la présente affaire sert à pondérer une charge supplémentaire imposée aux opérateurs économiques pour tenir compte des impératifs découlant du principe d'égalité de traitement et se distingue donc, *de par sa nature même*, des cas où l'exercice d'une telle marge est lié à l'octroi d'un avantage en faveur d'un opérateur économique déterminé »⁹⁷.

192. L'inapplicabilité de la présomption de sélectivité étant ainsi fonction de la mesure étatique faisant l'objet de l'examen⁹⁸, je n'aperçois pas comment on pourrait considérer que ledit arrêt fournit des critères pouvant être mis en œuvre au-delà du cas de figure qui a été examiné par la Cour. Pour parvenir à la même conclusion en l'espèce, il devrait être établi, à mon sens, qu'on est également en présence d'une « disposition facultative de droit national prévoyant l'imposition de charges supplémentaires ». À cet égard, il y a lieu de relever, premièrement, que, ainsi qu'il a été

⁹⁵ Arrêt du 21 décembre 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

⁹⁶ Arrêt du 4 juin 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

⁹⁷ Arrêt du 4 juin 2015, *Commission/MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, point 65). Mise en italique par mes soins.

⁹⁸ Sur ce point, voir également conclusions de l'avocat général Wahl dans l'affaire *Commission/MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:32, point 67), selon lesquelles « il conviendra, eu égard au caractère tout à fait singulier de la mesure visée, de se garder de toute analogie hâtive avec l'examen de la sélectivité des régimes dont le juge de l'Union a eu à connaître jusqu'à présent ».

confirmé par le Grand-Duché de Luxembourg à l'audience, l'article 164, paragraphe 3, du code des impôts n'a pas de caractère facultatif, dès lors qu'il serait applicable aux entreprises intégrées même si ces dernières ne sollicitent pas de décision anticipative de l'administration fiscale luxembourgeoise. Secondement, il me semble évident que cet article n'impose aucunement des charges supplémentaires à ces entreprises.

193. En conclusion, la jurisprudence relative à la sélectivité invoquée par l'Irlande n'autorise pas une interprétation conférant à la notion de « régime d'aides » une portée plus large que celle qui lui est reconnue par le règlement 2015/1589, ainsi que le prétend cet État membre. Ainsi, cette jurisprudence ne permet pas d'écarter la qualification de la décision anticipative en cause d'« aide individuelle », telle qu'elle résulte des points 350 à 355 de l'arrêt attaqué. Par conséquent, j'estime que le Tribunal n'a pas commis d'erreur en jugeant que la Commission a établi à bon droit le caractère sélectif de la décision anticipative en cause par application de la présomption de sélectivité.

194. Au vu des considérations qui précèdent, je suggère à la Cour de rejeter le deuxième moyen présenté par l'Irlande comme étant non fondé.

195. Dans un souci d'exhaustivité, il est nécessaire, selon moi, d'ajouter une précision. Lorsqu'elles ont plaidé devant le Tribunal que la décision anticipative en cause devait être considérée comme étant une aide octroyée en vertu d'un régime d'aides, les parties requérantes en première instance n'ont pas allégué que ce régime était fondé sur l'article 164, paragraphe 3, du code des impôts et la circulaire n° 164/2, conjointement avec une pratique constante de l'administration fiscale luxembourgeoise s'agissant des décisions anticipatives accordées à d'autres sociétés de financement et de trésorerie que FFT. Si l'existence d'une telle pratique administrative constante avait été confirmée, la réponse que je préconise au point précédent serait vraisemblablement opposée.

196. Cela constituerait la conséquence de la prise en compte de l'interprétation de la notion de « régime d'aides », consacrée à l'article 1^{er}, sous d), du règlement 2015/1589, qui a été récemment fournie par la Cour dans l'arrêt *Commission/Belgique et Magnetrol International* au sujet des exonérations fiscales des bénéfices excédentaires octroyées par les autorités belges sous la forme de décisions anticipatives. Lors de l'examen portant sur la réalisation de la première condition prévue par cet article, la Cour a en effet précisé que la « disposition » du régime fondant l'octroi des aides individuelles peut également être une pratique administrative constante des autorités fiscales d'un État membre « lorsque cette pratique révèle une “ligne systématique de conduite”, dont les caractéristiques répondent aux exigences prévues [audit article] », et que la prise en compte d'une telle pratique administrative n'est pas limitée aux situations dans lesquelles il n'existe aucune disposition légale au fondement du régime en question⁹⁹. Or, ainsi qu'il ressort de cet arrêt, l'existence de ladite pratique administrative implique généralement que les autres conditions sont également réunies, étant donné que les conditions prévues à l'article 1^{er}, sous d), du règlement 2015/1589 sont considérées par la Cour comme étant « intrinsèquement liées »¹⁰⁰.

⁹⁹ Arrêt du 16 septembre 2021, *Commission/Belgique et Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, points 79 à 81).

¹⁰⁰ Voir, notamment, arrêt du 16 septembre 2021, *Commission/Belgique et Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, points 106 et 121).

IV. Sur le recours devant le Tribunal

197. En vertu de l'article 61, premier alinéa, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne, lorsque le pourvoi est fondé et que la Cour annule la décision du Tribunal, la Cour peut statuer définitivement sur le litige lorsque celui-ci est en état d'être jugé. J'estime que tel est le cas en l'espèce.

198. Il résulte des développements figurant aux points 101 à 113 et aux points 167 à 174 des présentes conclusions que le Tribunal a commis une erreur de droit, dans l'arrêt attaqué, en validant l'examen de l'existence d'un avantage économique à l'aune d'un cadre de référence comprenant un principe de pleine concurrence qui ne procède pas du droit fiscal national et qu'il a ainsi également violé les dispositions régissant la répartition de compétences entre l'Union et ses États membres.

199. La Cour devrait donc, à mon sens, accueillir la première et la troisième branche du premier moyen avancé par le Grand-Duché de Luxembourg dans l'affaire T-755/15, ainsi que le premier grief du premier moyen soulevé par FFT dans l'affaire T-759/15, et annuler, en conséquence, la décision litigieuse.

V. Sur les dépens

200. Aux termes de l'article 184, paragraphe 2, du règlement de procédure de la Cour, lorsque le pourvoi est fondé et que la Cour juge elle-même définitivement le litige, la Cour statue sur le dépens.

201. Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure, applicable à la procédure de pourvoi en vertu de l'article 184, paragraphe 1, de ce règlement, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. L'Irlande, FFT et le Grand-Duché de Luxembourg ayant conclu en ce sens, il y a lieu de condamner la Commission aux dépens exposés par le Grand-Duché de Luxembourg devant le Tribunal et à ceux exposés par l'Irlande dans le cadre du présent pourvoi. En outre, il y a lieu de la condamner aux dépens exposés par FFT devant le Tribunal et dans le cadre du présent pourvoi.

202. Conformément à l'article 140, paragraphe 1, du règlement de procédure, les États membres et les institutions intervenus au litige supportent leurs propres dépens. Le Grand-Duché de Luxembourg, partie intervenante au litige, doit donc supporter ses propres dépens exposés dans le cadre du présent pourvoi.

VI. Conclusion

203. Au vu de ce qui précède, je propose à la Cour de statuer de la manière suivante :

- 1) L'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 24 septembre 2019, Luxembourg et Fiat Chrysler Finance Europe/Commission (T-755/15 et T-759/15, EU:T:2019:670), est annulé.
- 2) Les recours introduits par le Grand-Duché de Luxembourg et Fiat Chrysler Finance Europe devant le Tribunal de l'Union européenne sont accueillis.

- 3) La décision (UE) 2016/2326 de la Commission, du 21 octobre 2015, concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat est annulée.
- 4) La Commission européenne est condamnée à supporter ses propres dépens ainsi que les dépens exposés par le Grand-Duché de Luxembourg devant le Tribunal et ceux exposés par l'Irlande dans le cadre du présent pourvoi. En outre, elle est condamnée à supporter les dépens exposés par Fiat Chrysler Finance Europe devant le Tribunal et dans le cadre du présent pourvoi.
- 5) Le Grand-Duché de Luxembourg supporte ses propres dépens exposés dans le cadre du présent pourvoi.