



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PRIIT PIKAMÄE
apresentadas em 16 de dezembro de 2021¹

Processo C-898/19 P

**Irlanda
contra**

Comissão Europeia

«Recurso de decisão do Tribunal Geral — Auxílios de Estado — Auxílio posto em execução pelo Grão-Ducado do Luxemburgo — Decisão que declara a incompatibilidade com o mercado interno e a ilegalidade do auxílio e que ordena a sua recuperação — Decisão fiscal antecipativa (*tax ruling*) — Princípio da plena concorrência — Vantagem — Quadro de referência — Tributação dita “normal” — Caráter seletivo — Presunção»

Índice

I.	Introdução	3
II.	Antecedentes do litígio	4
	A. Quanto à decisão antecipativa concedida pelas Autoridades Fiscais luxemburguesas à FFT e ao procedimento administrativo na Comissão	4
	B. Quanto à decisão controvertida	5
	1. Descrição do conteúdo essencial da decisão antecipativa em causa	5
	2. Descrição das regras luxemburguesas pertinentes	5
	3. Apreciação da decisão antecipativa em causa	5
	C. Tramitação do processo no Tribunal Geral e acórdão recorrido	7
	D. Tramitação do processo no Tribunal de Justiça e pedidos das partes no recurso	10
III.	Quanto ao recurso	11

¹ Língua original: francês.

A.	Quanto ao primeiro, terceiro, quarto e quinto fundamentos	11
1.	Quanto ao caráter operante	11
2.	Quanto à admissibilidade	12
3.	Quanto ao mérito	13
a)	Observações preliminares quanto à vantagem e à seletividade em matéria fiscal . . .	13
1)	Quanto à «importância acrescida» da determinação do quadro de referência no caso de medidas fiscais	13
2)	Quanto à determinação do quadro de referência (e da tributação «normal») em matéria fiscal	14
b)	Quanto ao primeiro fundamento	17
1)	Argumentos das partes	17
2)	Apreciação	17
i)	Observações preliminares: quanto à origem do princípio da plena concorrência	17
ii)	Quanto ao princípio da plena concorrência no acórdão recorrido	19
iii)	Quanto ao fundamento do princípio da plena concorrência	20
iv)	Quanto ao alcance do princípio da plena concorrência e ao princípio da segurança jurídica	29
3)	Conclusão sobre o primeiro fundamento	31
c)	Quanto ao terceiro fundamento	31
1)	Argumentos das partes	31
2)	Apreciação	31
d)	Quanto ao quarto fundamento	33
1)	Argumentos das partes	33
2)	Apreciação	33
e)	Quanto ao quinto fundamento	35
1)	Argumentos das partes	35
2)	Apreciação	35
B.	Quanto ao segundo fundamento	36

1. Quanto ao carácter operante	36
2. Quanto ao mérito	37
IV. Quanto ao recurso no Tribunal Geral	41
V. Quanto às despesas	41
VI. Conclusão	42

I. Introdução

1. O «*ruling* fiscal» ou «decisão fiscal» é uma prática corrente que permite às empresas solicitar à Administração Fiscal uma «decisão antecipativa» relativa ao imposto de que serão devedoras. O termo «*ruling*» designa, de forma geral, o facto de uma Administração Fiscal tomar, geralmente a pedido do contribuinte, uma posição oficial sobre a aplicação de determinadas disposições legislativas em vigor a uma situação ou a uma ou várias operações que ainda não produziram efeitos fiscais. Assim, os contribuintes pretendem obter garantias que vinculam a Administração quanto ao tratamento fiscal das suas operações.

2. A partir do mês de junho de 2014, a Comissão Europeia iniciou uma série de investigações destinadas a verificar a conformidade das práticas das Autoridades Fiscais de vários Estados-Membros com as regras do Tratado em matéria de auxílios de Estados relativamente a empresas multinacionais, especialmente no tocante à repartição dos lucros entre os diferentes Estados nos quais essas empresas exercem as suas atividades. Uma dessas investigações conduziu à adoção da decisão relativa ao auxílio concedido pelas Autoridades Fiscais luxemburguesas ao grupo Fiat².

3. Paralelamente, as revelações da investigação jornalística denominada «Lux Leaks», em novembro de 2014, chamaram a atenção do público em geral para este assunto, suscitando reações gerais de indignação³. Na sequência destas revelações, vários responsáveis políticos deram início, tanto no plano europeu como no plano internacional, a ações para corrigir o que passou a ser considerado uma infração grave à equidade fiscal. A mais recente destas ações concretizou-se num acordo que criava um imposto global sobre o rendimento das empresas multinacionais⁴.

² Decisão (UE) 2016/2326 da Comissão, de 21 de outubro de 2015, relativa ao auxílio estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) concedido pelo Luxemburgo à Fiat (JO 2016, L 351, p. 1, a seguir «decisão controvertida»).

³ Trata-se de uma investigação realizada conjuntamente pelo consórcio de jornalistas de investigação americanos ICIJ International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) e quarenta outros meios de comunicação social. A este respeito, v., nomeadamente, o artigo publicado no jornal *Le Monde*, disponível no endereço Internet seguinte: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

⁴ A este respeito, v., nomeadamente, o documento «Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie», discutido no Quadro Inclusivo OCDE/G20 sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros e aprovado por 137 jurisdições em 8 de outubro de 2021, disponível no endereço Internet seguinte: <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. Tendo presente o contexto político, económico e inclusivamente social do presente processo, o Tribunal de Justiça deverá, no acórdão que vier proferir, apreciar as questões suscitadas pela abordagem adotada pela Comissão na decisão controvertida apenas com base em considerações jurídicas. O Acórdão proferido pelo Tribunal Geral nos processos Luxemburgo e Fiat Chrysler Finance Europe/Comissão⁵, que aprovou esta abordagem, constitui o objeto do presente recurso.

5. O carácter inovador da abordagem da Comissão consistiu, nomeadamente, em introduzir o princípio da plena concorrência na apreciação da existência de uma vantagem económica. Devido ao seu fundamento jurídico contestado, a introdução deste conceito na análise exigida pelo artigo 107.º, n.º 1, TFUE levará o Tribunal de Justiça a questionar o limite fixado pelo Tratado entre a autonomia fiscal dos Estados-Membros e a proibição de concessão dos auxílios de Estado.

II. Antecedentes do litígio

A. Quanto à decisão antecipativa concedida pelas Autoridades Fiscais luxemburguesas à FFT e ao procedimento administrativo na Comissão

6. O consultor fiscal da Fiat Chrysler Finance Europe, anteriormente denominada Fiat Finance and Trade Ltd (a seguir «FFT»), enviou às Autoridades Fiscais luxemburguesas, em 14 de março de 2012, uma carta na qual solicitava a aprovação de um acordo em matéria de preços de transferência. Apresentou-lhes igualmente, em apoio desse pedido, um relatório, por si elaborado, que analisava os preços de transferência aplicados às transações efetuadas pela FFT.

7. Em 3 de setembro de 2012, as Autoridades Fiscais luxemburguesas adotaram uma decisão antecipativa em resposta ao pedido da FFT (a seguir «decisão antecipativa em causa»). A referida decisão constava de correspondência que indicava que, «no que respeita[va] à carta, datada de 14 de março de 2012, relativa às atividades de financiamento intragrupo da FFT, [era] confirmado que a análise dos preços de transferência [tinha sido] realizada nos termos da Circular 164/2, de 28 de janeiro de 2011, e respeita[va] o princípio da plena concorrência».

8. Em 19 de junho de 2013, a Comissão enviou ao Grão-Ducado do Luxemburgo um primeiro pedido de informações detalhadas sobre as práticas nacionais em matéria de decisões antecipativas. Este primeiro pedido de informações foi seguido por numerosas trocas de correspondência entre o Grão-Ducado do Luxemburgo e a Comissão até à adoção, por esta última, em 24 de março de 2014, de uma decisão que intimou o Grão-Ducado do Luxemburgo a prestar-lhe informações.

9. Em 11 de junho de 2014, a Comissão deu início ao procedimento formal de investigação previsto no artigo 108.º, n.º 2, TFUE, relativo à decisão antecipativa em causa. Em 21 de outubro de 2015, a Comissão adotou a decisão controvertida, declarando que a referida decisão antecipativa constitui um auxílio de Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

⁵ Acórdão de 24 de setembro de 2019 (T-755/15 e T-759/15, EU:T:2019:670, a seguir «acórdão recorrido»).

B. Quanto à decisão controvertida

1. Descrição do conteúdo essencial da decisão antecipativa em causa

10. A Comissão descreveu a decisão antecipativa em causa como autorizando um método de afetação dos lucros à FFT no seio do grupo Fiat/Chrysler, o que permitia à FFT determinar anualmente o montante do imposto sobre as sociedades de que era devedora no Grão-Ducado do Luxemburgo. A Comissão precisou que esta decisão tinha um valor vinculativo para a Administração Fiscal durante um período de cinco anos, ou seja, a contar do exercício fiscal de 2012 até ao exercício fiscal de 2016⁶.

2. Descrição das regras luxemburguesas pertinentes

11. A Comissão indicou que a decisão antecipativa em causa tinha sido tomada nos termos do artigo 164.º, n.º 3, do Código dos Impostos sobre o Rendimento luxemburguês (Lei de 4 de dezembro de 1967, Relativa ao Imposto sobre o Rendimento, conforme alterada, a seguir «Código dos Impostos»)⁷ e da Circular L.I.R. n.º 164/2 do Diretor das contribuições luxemburguesas (a seguir «Circular n.º 164/2») de 28 de janeiro de 2011. A este respeito, a Comissão salientou, por um lado, que o referido artigo estabelecia o princípio da plena concorrência no direito fiscal luxemburguês, segundo o qual as transações entre sociedades de um mesmo grupo deviam ser remuneradas como se tivessem sido celebradas entre sociedades independentes negociando, em circunstâncias comparáveis, em condições de plena concorrência. Por outro, observou que a Circular n.º 164/2 especificava, nomeadamente, como determinar uma remuneração de plena concorrência quando estas transações foram efetuadas pelas sociedades de financiamento de grupo⁸.

3. Apreciação da decisão antecipativa em causa

12. No que respeita ao terceiro e quarto requisitos para a existência de um auxílio de Estado, a Comissão considerou que a decisão antecipativa em causa conferia uma vantagem seletiva à FFT, na medida em que implicava uma redução do imposto devido pela interessada no Luxemburgo, afastando-se do imposto que esta deveria ter pagado ao abrigo do regime comum do imposto sobre as sociedades. Chegou a esta conclusão após ter realizado um exame concomitante da vantagem e da seletividade, estruturado segundo as três etapas definidas pelo Tribunal de Justiça para estabelecer se uma determinada medida fiscal deve ser qualificada de seletiva.

13. Na primeira etapa desta análise, a Comissão considerou que o quadro de referência era o regime geral do imposto sobre as sociedades do Luxemburgo e que objetivo deste regime era a tributação dos lucros de todas as sociedades residentes no Luxemburgo. Segundo a Comissão, a diferença no cálculo dos lucros tributáveis entre as sociedades autónomas e as sociedades integradas não tinha nenhuma incidência sobre o referido objetivo, na medida em que este implicava a tributação dos lucros de todas as sociedades residentes, independentemente de

⁶ Considerandos 9 e 52 a 54 da decisão controvertida.

⁷ Nos termos deste artigo: «[a]s distribuições dissimuladas de lucros devem ser incluídas no rendimento tributável. Existem distribuições dissimuladas de lucros, nomeadamente, se um associado, sócio ou interessado, receber direta ou indiretamente vantagens de uma sociedade ou de uma associação das quais não teria normalmente beneficiado se não tivesse essa qualidade». Importa observar que esta disposição já não está em vigor desde que o Grão-Ducado do Luxemburgo introduziu os novos artigos 56.º e 56.º-A, relativos ao princípio da plena concorrência no Código dos Impostos em 1 de janeiro de 2017.

⁸ Considerandos 74 a 83 da decisão controvertida.

estarem ou não integradas. As disposições específicas aplicáveis aos grupos, que visavam unicamente pôr em pé de igualdade estes dois tipos de sociedades, também não. Além disso, o objetivo da decisão antecipativa em causa, nomeadamente, determinar os lucros tributáveis da FFT para efeitos do imposto sobre as sociedades ao abrigo do referido regime, confirmava que este constituía o quadro de referência, na medida em que tal objetivo não diferenciava a FFT em razão da sua pertença a um grupo. A este título, a Comissão considerou que as sociedades integradas e não integradas se encontravam numa situação factual e jurídica semelhante à luz do objetivo do regime geral do imposto sobre as sociedades do Luxemburgo⁹.

14. Na segunda etapa, a Comissão começou por indicar que a questão de saber se uma medida fiscal constitui uma derrogação ao quadro de referência coincide em geral com a constatação de uma vantagem conferida ao beneficiário através dessa medida. Em seu entender, quando uma medida fiscal implica uma redução injustificada do imposto devido pelo beneficiário que, na ausência dessa medida, deveria pagar um imposto mais elevado nos termos do quadro de referência, essa redução constitui, ao mesmo tempo, a vantagem conferida pela medida fiscal e a derrogação do quadro de referência. Além disso, a Comissão recordou que, segundo a jurisprudência, no caso de uma medida individual, a identificação da vantagem económica permite, em princípio, presumir a sua seletividade¹⁰.

15. No que respeita à determinação da vantagem no caso em apreço, a Comissão recordou que uma medida fiscal que leva uma sociedade pertencente a um grupo a faturar preços de transferência que são inferiores aos que seriam praticados entre empresas independentes conferia uma vantagem a essa sociedade, na medida em que a referida medida conduz a uma redução da sua matéria coletável e, portanto, do imposto exigível em aplicação do regime geral do imposto sobre as sociedades. Segundo a Comissão, o Tribunal de Justiça admitiu assim o princípio da plena concorrência, ou seja «[o] princípio segundo o qual as transações realizadas entre sociedades de um mesmo grupo deveriam ser remuneradas como se fossem acordadas por sociedades independentes a negociar em circunstâncias comparáveis e em condições de plena concorrência»¹¹, como critério de referência para determinar se uma sociedade do grupo beneficia de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Consequentemente, a Comissão precisou que devia verificar se o método aprovado pela Administração Fiscal luxemburguesa na decisão antecipativa em causa se afastava de um método que resultava numa aproximação fiável de um resultado baseado no mercado e, assim, do princípio da plena concorrência. Nesta hipótese, deveria considerar-se, segundo a Comissão, que a decisão antecipativa em causa, concede uma vantagem seletiva à FFT na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE¹².

16. À luz destas considerações, a Comissão entendeu que várias escolhas de método e de parâmetro e vários ajustamentos, validados pelo Grão-Ducado do Luxemburgo e subjacentes à análise dos preços de transferência na decisão antecipativa em causa, conduziam a uma redução do imposto sobre as sociedades que as sociedades autónomas deveriam ter pago¹³.

17. A título subsidiário, a Comissão entendeu que, de qualquer modo, a decisão antecipativa em causa concedia uma vantagem seletiva, incluindo à luz de um quadro de referência mais limitado, invocado pelo Grão-Ducado do Luxemburgo e pela FFT, composto pelo artigo 164.º, n.º 3, do

⁹ Considerandos 193 a 199 da decisão controvertida.

¹⁰ Considerandos 216 a 218 da decisão controvertida.

¹¹ Considerandos 225 e 226 da decisão controvertida.

¹² Considerandos 222 a 227 da decisão controvertida.

¹³ Considerandos 234 a 301 da decisão controvertida.

Código dos Impostos e pela Circular n.º 164/2, que previam o princípio da plena concorrência no direito fiscal luxemburguês¹⁴. Além disso, a Comissão rejeitou o argumento da FFT segundo o qual, para demonstrar a existência de um tratamento seletivo a seu favor decorrente da decisão antecipativa em causa, a Comissão deveria ter comparado essa decisão antecipativa com a prática da Administração Fiscal luxemburguesa com base na Circular n.º 164/2, em especial, com as decisões antecipativas concedidas a outras sociedades de financiamento e de tesouraria que o Grão-Ducado do Luxemburgo comunicou à Comissão para servirem de amostra representativa da sua prática em matéria de decisão antecipativa¹⁵.

18. Na terceira etapa da sua análise, a Comissão observou que nem o Grão-Ducado do Luxemburgo nem a FFT tinham apresentado qualquer motivo que pudesse justificar o tratamento preferencial da FFT resultante da decisão antecipativa em causa, e que, em todo o caso, não foi possível identificar nenhum motivo suscetível de ser considerado como diretamente resultante dos princípios do quadro de referência, ou que resultasse de mecanismos inerentes ao sistema necessários para o seu funcionamento e para a sua eficácia¹⁶.

19. A Comissão considerou, em conclusão, que a decisão antecipativa em causa tinha proporcionado à FFT uma vantagem seletiva e que, assim, esta constituía um auxílio de Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

20. O beneficiário deste auxílio era, segundo a Comissão, o grupo Fiat/Chrysler no seu conjunto, na medida em que a FFT formava uma entidade económica com outras entidades do referido grupo e que a redução do imposto devido pela FFT resultou necessariamente numa diminuição das condições de preço dos empréstimos intragrupos concedidos pela FFT¹⁷.

C. Tramitação do processo no Tribunal Geral e acórdão recorrido

21. Por petição que deu entrada na Secretaria do Tribunal Geral em 30 de dezembro de 2015, o Grão-Ducado do Luxemburgo interpôs o recurso no processo T-755/15, destinado à anulação da decisão controvertida.

22. Por petição que deu entrada na Secretaria do Tribunal Geral em 29 de dezembro de 2015, a FFT interpôs o recurso no processo T-759/15, destinado à anulação da decisão controvertida.

23. Por Despachos de 25 de maio de 2016 e de 18 de julho de 2016, o presidente da Quinta Secção do Tribunal Geral deferiu os pedidos de intervenção do Reino Unido e da Irlanda nos processos T-755/15 e T-759/15. Tendo o Reino Unido desistido da sua intervenção por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal Geral em 9 de dezembro de 2016, foi cancelado como interveniente em dois processos por Despacho do presidente da Sétima Secção alargada de 15 de dezembro de 2016.

24. Por Despacho do presidente da Sétima Secção alargada do Tribunal Geral de 27 de abril de 2018, ouvidas as partes, os processos T-755/15 e T-759/15 foram apensos para efeitos da fase oral do processo, em conformidade com o artigo 68.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal

¹⁴ Considerandos 315 a 317 da decisão controvertida.

¹⁵ Considerandos 318 a 336 da decisão controvertida.

¹⁶ Considerandos 337 e 338 da decisão controvertida.

¹⁷ Considerandos 341 a 345 da decisão controvertida.

Geral. Por outro lado, ouvidas as partes na audiência, o Tribunal Geral, decidiu que havia que apensar, para efeitos da decisão que põe termo à instância, os processos T-755/15 e T-759/15, por razões de conexão, em conformidade com esta mesma disposição.

25. A FFT e o Grão-Ducado do Luxemburgo invocaram cinco séries de fundamentos de recurso, relativos, em substância:

- para a primeira série, à violação dos artigos 4.º e 5.º TUE, na medida em que a análise da Comissão conduziu a uma harmonização fiscal disfarçada (terceira parte do primeiro fundamento no processo T-755/15);
- para a segunda, à violação do artigo 107.º TFUE, do dever de fundamentação previsto no artigo 296.º TFUE e dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, na medida em que a Comissão considerou que a decisão antecipativa em causa concedia uma vantagem, designadamente, pelo facto de esta decisão não ser conforme com o princípio da plena concorrência (segunda parte do primeiro fundamento e primeira parte do segundo fundamento no processo T-755/15, segunda e terceira alegações da primeira parte do primeiro fundamento, primeira parte do segundo fundamento, terceiro fundamento e quarto fundamento no processo T-759/15);
- para a terceira, à violação do artigo 107.º TFUE, na medida em que a Comissão declarou a seletividade desta vantagem (primeira parte do primeiro fundamento no processo T-755/15 e primeira alegação da primeira parte do primeiro fundamento no processo T-759/15);
- para a quarta, à violação do artigo 107.º TFUE e do dever de fundamentação previsto no artigo 296.º TFUE, na medida em que a Comissão determinou que a medida em causa restringia a concorrência e falseava as trocas comerciais entre Estados-Membros (segunda parte do segundo fundamento no processo T-755/15 e segunda parte do primeiro e segundo fundamentos no processo T-759/15);
- para a quinta, à violação do princípio da segurança jurídica e dos direitos de defesa, na medida em que a Comissão ordenou a recuperação do auxílio em causa (terceiro fundamento no processo T-759/15).

26. No acórdão recorrido, o Tribunal Geral julgou improcedentes todos estes fundamentos e, por conseguinte, negou integralmente provimento aos recursos nos processos T-755/15 e T-759/15.

27. No que respeita à segunda série de fundamentos, nomeadamente, os fundamentos relativos à aplicação errada do princípio da plena concorrência à fiscalização dos auxílios de Estado, o Tribunal Geral salientou, antes de mais, que, no contexto da determinação da situação fiscal de uma sociedade integrada, os preços das transações intragrupo não são determinados em condições de mercado. Em seguida, considerou que, a fim de determinar a eventual existência de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, a Comissão pode comparar a carga fiscal que resulta da aplicação de uma medida fiscal de tal empresa integrada com a carga fiscal que resulta da aplicação das regras normais de tributação do direito nacional de uma empresa que exerce as suas atividades em condições de mercado, quando o direito fiscal nacional não faz qualquer distinção entre as empresas integradas e as empresas autónomas para efeitos de sujeição ao imposto sobre as sociedades, e pretende, assim, tributar os lucros das primeiras, como se

resultassem de transações efetuadas a preços de mercado¹⁸.

28. Neste contexto, o princípio da plena concorrência constitui, segundo o Tribunal Geral, um «instrumento» ou um «critério de referência» que permite verificar se os preços das transações intragrupo aceites pelas autoridades nacionais correspondem aos preços praticados em condições de mercado, a fim de determinar se uma sociedade integrada beneficia, ao abrigo de uma medida fiscal que define os seus preços de transferência, de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE¹⁹.

29. Em seguida, o Tribunal Geral observou que, no caso em apreço, a decisão antecipativa em causa é relativa à determinação dos lucros tributáveis da FFT ao abrigo do Código dos Impostos luxemburguês e que este código visa tributar o lucro que provém da atividade económica dessa empresa integrada como se ele resultasse de transações efetuadas a preços de mercado. Com base nisto, considerou que a Comissão podia efetivamente comparar o lucro tributável da FFT resultante da aplicação da decisão antecipativa em causa com o lucro tributável, resultante da aplicação das regras normais de tributação do direito luxemburguês, de uma empresa que se encontra numa situação factual comparável e que exerce as suas atividades em condições de livre concorrência²⁰.

30. Por último, o Tribunal Geral rejeitou os argumentos do Grão-Ducado do Luxemburgo e da FFT destinados a pôr em causa esta conclusão.

31. Relativamente aos argumentos segundo os quais a Comissão não apresentou qualquer fundamento jurídico para o seu princípio da plena concorrência e não especificou o seu conteúdo, o Tribunal Geral afirmou, quanto ao fundamento jurídico, que a Comissão efetivamente indicou, em primeiro lugar, que o princípio da plena concorrência fazia necessariamente parte do exame, nos termos do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, das medidas fiscais concedidas às sociedades de um grupo e, em segundo lugar, que este princípio era um princípio geral de igualdade de tratamento em matéria de tributação abrangido pelo âmbito de aplicação do referido artigo do Tratado²¹. Quanto ao conteúdo do princípio da plena concorrência, o Tribunal Geral considerou que resultava da decisão controvertida que se trata de instrumento que lhe permite verificar se as transações intragrupo são remuneradas como se tivessem sido negociadas entre empresas autónomas²².

32. No que respeita ao argumento segundo o qual o princípio da plena concorrência aplicado na decisão controvertida é um critério alheio ao direito fiscal luxemburguês e, assim, permitia à Comissão realizar, em última análise, uma harmonização disfarçada em matéria de fiscalidade direta que viola a autonomia fiscal dos Estados-Membros, o Tribunal Geral considerou que era improcedente, uma vez que a utilização do referido princípio era autorizada pelo facto de as regras fiscais luxemburguesas preverem que as sociedades integradas eram tributadas do mesmo modo que as sociedades autónomas²³.

¹⁸ N.ºs 140 e 141 do acórdão recorrido.

¹⁹ N.º 143 do acórdão recorrido.

²⁰ N.ºs 145 e 148 do acórdão recorrido.

²¹ N.º 150 do acórdão recorrido.

²² N.º 155 do acórdão recorrido.

²³ N.ºs 156 a 158 do acórdão recorrido.

33. Quanto ao argumento segundo o qual a Comissão afirmou indevidamente, na decisão controvertida, a existência de um princípio geral de igualdade de tratamento em matéria de tributação, o Tribunal Geral considerou que esta formulação da Comissão não devia ser isolada do seu contexto e não podia ser interpretada no sentido de que a Comissão reconheceu a existência de um princípio de igualdade de tratamento perante o imposto inerente ao artigo 107.º, n.º 1, TFUE²⁴.

D. Tramitação do processo no Tribunal de Justiça e pedidos das partes no recurso

34. Com o seu recurso, a Irlanda pede ao Tribunal de Justiça que se digne:

- anular o acórdão recorrido;
- anular a decisão controvertida; e
- condenar a Comissão nas despesas.

35. A Comissão pede ao Tribunal de Justiça que se digne:

- negar provimento ao recurso e
- condenar a Irlanda nas despesas.

36. A Fiat Chrysler Finance Europe pede ao Tribunal de Justiça que se digne:

- dar provimento ao recurso e
- condenar a Comissão a suportar os custos da FFT associados à contestação e à posterior participação da FFT no processo instaurado pelo recurso.

37. O Grão-Ducado do Luxemburgo pede ao Tribunal de Justiça que se digne:

- deferir os pedidos da Irlanda;
- anular o acórdão recorrido;
- anular a decisão controvertida; e
- condenar a Comissão nas despesas em que incorreu.

38. A Irlanda, a Fiat Chrysler Finance Europe, o Grão-Ducado do Luxemburgo e a Comissão apresentaram no Tribunal de Justiça as suas observações orais numa audiência comum aos processos C-885/19 P e C-898/19 P que se realizou em 10 de maio de 2021.

²⁴ N.ºs 160 e 161 do acórdão recorrido.

III. Quanto ao recurso

39. Em apoio do seu recurso, a Irlanda, à qual se juntam o Grão-Ducado do Luxemburgo e a FFT, invoca cinco fundamentos. Com o primeiro, terceiro, quarto e quinto fundamentos, a Irlanda contesta vários aspetos da análise efetuada pelo Tribunal Geral para determinar a existência de uma vantagem económica, e mais especificamente sob o ângulo das regras aplicáveis em matéria de auxílios de Estado (primeiro fundamento), do dever de fundamentação (terceiro fundamento), do princípio da segurança jurídica (quarto fundamento) e do respeito da repartição de competências entre a União e os Estados-Membros (quinto fundamento). Começarei por apreciar estes fundamentos e, em seguida, abordarei o segundo fundamento da Irlanda, através do qual esta critica a apreciação da seletividade da medida controvertida efetuada nos n.ºs 351 a 355 do acórdão recorrido.

A. Quanto ao primeiro, terceiro, quarto e quinto fundamentos

1. Quanto ao carácter operante

40. A Comissão considera que o primeiro, terceiro, quarto e quinto fundamentos são inoperantes, na medida em que, mesmo admitindo que um destes fundamentos seja aceite, nenhum deles pode conduzir à anulação do acórdão recorrido. Todos estes fundamentos assentam na afirmação de que o Tribunal Geral cometeu um erro de direito ao aprovar a utilização, pela Comissão, de um princípio da plena concorrência *ad hoc*, cujo fundamento jurídico era errado, em apoio da sua constatação principal relativa à existência de uma vantagem seletiva. Ora, mesmo que esta afirmação fosse verdadeira, o que a Comissão contesta, a decisão controvertida contém um raciocínio subsidiário com um fundamento jurídico diferente, designadamente, o artigo 164.º, n.º 3, L.I.R. e a Circular n.º 164/2, raciocínio que foi aprovado pelo Tribunal Geral sem ser posto em causa pela Irlanda.

41. A este respeito, importa recordar, antes de mais, que os considerandos 315 a 317 da decisão controvertida expõem um raciocínio subsidiário segundo o qual a decisão antecipativa em causa confere igualmente uma vantagem seletiva à FFT quando é apreciada à luz do quadro de referência mais limitado constituído pelo conjunto das sociedades integradas que aplicam preços de transferência e que são abrangidas pelas referidas disposições nacionais. Este raciocínio foi, em substância, validado pelo Tribunal Geral nos n.ºs 287 a 299 do acórdão recorrido.

42. Ora, é evidente que a questão relativa ao fundamento e ao alcance do princípio da plena concorrência foi sobretudo apreciada pelo Tribunal Geral nos n.ºs 140 a 148 do acórdão recorrido, o que poderia levar a pensar que o eventual reconhecimento do mérito de um dos fundamentos invocados pela Irlanda não teria impacto na análise efetuada pelo Tribunal Geral a título subsidiário nos n.ºs 287 a 299 do mesmo acórdão. Contudo, uma leitura mais atenta do acórdão recorrido revela que não é possível considerar que esta apreciação é *destacável e autónoma* do raciocínio desenvolvido pelo Tribunal Geral, a título principal, nos n.ºs 140 a 148 desse acórdão.

43. Com efeito, na apreciação do raciocínio subsidiário da Comissão, o Tribunal Geral reconheceu que esta tinha transposto corretamente determinados elementos de análise específicos do seu raciocínio principal. Em especial, constatou, nos n.ºs 292 e 294 do acórdão recorrido, que o raciocínio subsidiário da Comissão tinha por base a sua apreciação principal da decisão antecipativa em causa, e particularmente a secção 7.2.2. da decisão controvertida, que

parece abranger a argumentação da Comissão relativa ao fundamento jurídico e ao alcance do princípio da plena concorrência, assim como à aplicação deste princípio no processo principal²⁵. Uma vez que o fundamento jurídico do raciocínio subsidiário da Comissão, conforme validado pelo Tribunal Geral, decorre da sua apreciação a título principal, o primeiro não pode sobreviver juridicamente à ilegalidade do segundo. Por outras palavras, se um dos fundamentos apresentados pela Irlanda fosse julgado procedente, invalidando assim o recurso ao princípio da plena concorrência, este raciocínio subsidiário estaria igualmente viciado por um erro de direito, pelo que a conclusão extraída pela decisão controvertida, tal como confirmada pelo acórdão recorrido, deixaria de ser válida.

44. Por conseguinte, considero que o primeiro, terceiro, quarto e quinto fundamentos do presente recurso não podem ser desde já declarados inoperantes.

45. Por outro lado, partilho da análise que a Irlanda expõe na réplica, que evidencia as consequências delicadas da opção da Comissão de incluir na decisão controvertida dois raciocínios alternativos e as consequências indesejáveis de uma declaração do caráter inoperante dos fundamentos em causa. A este respeito, é pacífico que um fundamento é qualificado de inoperante quando é dirigido contra um fundamento apresentado a título exaustivo de um acórdão do Tribunal Geral e não pode, assim, conduzir à anulação deste acórdão, na medida em que a apreciação prévia da fundamentação principal não revelou qualquer erro de direito. Nestas condições, é difícil compreender como é que se pode conciliar o caráter inoperante atribuído aos fundamentos em causa com a lógica e o raciocínio geral do acórdão recorrido. Com efeito, no n.º 287 deste, o Tribunal Geral precisou que o seu exame do raciocínio subsidiário da Comissão era efetuado «a título exaustivo», ao passo que uma qualificação dos referidos fundamentos como inoperantes equivaleria a qualificar como exaustivo o raciocínio *principal* deste órgão jurisdicional.

2. Quanto à admissibilidade

46. A Comissão alega, em substância, que o essencial da argumentação apresentada pela Irlanda no âmbito do primeiro, terceiro, quarto e quinto fundamentos limita-se a pôr em causa a decisão controvertida, a prática geral da Comissão no que respeita às decisões fiscais antecipativas e determinados documentos desta instituição que descrevem a sua abordagem em relação a tais decisões. Uma vez que esta argumentação não visa precisamente os números do acórdão recorrido, a Comissão considera que deve ser julgada inadmissível.

47. É verdade que algumas partes da argumentação da Irlanda se afastam consideravelmente do raciocínio que o Tribunal Geral seguiu no acórdão recorrido e visam sobretudo o método adotado pela Comissão para determinar a existência de uma vantagem seletiva na decisão controvertida, assim como no conjunto da sua prática decisória em matéria de decisões fiscais antecipativas, em vez de apresentar acusações concretas contra o acórdão recorrido. No entanto, não se afigura que isso deva levar o Tribunal de Justiça a julgar desde já inadmissível o presente recurso. Com efeito, estas partes da argumentação da Irlanda são apenas componentes de uma argumentação global que visa claramente contestar as conclusões a que o Tribunal Geral chegou no acórdão recorrido quanto à legalidade da utilização do princípio da plena concorrência na decisão controvertida. Aliás, a própria Comissão admite, na sua contestação, que determinados argumentos apresentados no recurso visam números específicos do acórdão recorrido. Mais

²⁵ V. secção 7.2.2.1. da decisão controvertida («Vantagem seletiva resultante de um afastamento em relação ao princípio da plena concorrência»).

particularmente, o primeiro fundamento critica várias vezes os n.ºs 141, 142, 147 e 149 desse acórdão. O terceiro fundamento critica os n.ºs 150 e 161 do referido acórdão. O quarto fundamento critica os n.ºs 180 a 184 do acórdão recorrido. O quinto fundamento critica o n.º 113 deste acórdão.

48. Nestas circunstâncias, convido o Tribunal de Justiça a julgar improcedente a exceção de inadmissibilidade suscitada pela Comissão.

3. Quanto ao mérito

a) Observações preliminares quanto à vantagem e à seletividade em matéria fiscal

1) Quanto à «importância acrescida» da determinação do quadro de referência no caso de medidas fiscais

49. Importa recordar que normalmente existe uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE quando a situação financeira de uma empresa é melhorada devido a uma intervenção do Estado. Para o demonstrar, é necessário proceder a uma apreciação contrafactual, que consiste em comparar a situação da empresa beneficiária resultante da aplicação da medida estatal em causa com a situação da mesma empresa na falta dessa medida.

50. No que respeita às medidas fiscais, o Tribunal de Justiça precisou que, uma vez que as intervenções estatais são definidas, no âmbito do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, em função dos seus efeitos, o conceito de auxílio de Estado não só engloba a concessão de prestações positivas, como também as intervenções «negativas» que, sob formas diversas, têm por efeito reduzir a carga fiscal que recai sobre uma empresa²⁶. Uma medida estatal desta natureza que, embora não implique uma transferência de recursos estatais, coloca as empresas beneficiárias numa situação mais favorável do que a dos outros contribuintes, é suscetível de proporcionar uma vantagem às referidas empresas na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE²⁷.

51. Esta apreciação obriga a questionar se a medida em causa tem por efeito aliviar a carga fiscal que normalmente onera o orçamento da empresa beneficiária²⁸. A definição desta carga fiscal exige, nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma apreciação do regime fiscal nacional que lhe é aplicável para definir a tributação dita «normal» que a empresa beneficiária da medida fiscal deveria ter pagado se essa medida não tivesse sido adotada²⁹. Assim, a tributação «normal» constitui o termo de comparação utilizado no âmbito da apreciação contrafactual que visa determinar a existência de qualquer vantagem concedida através de uma medida fiscal. Só depois de esta tributação ter sido definida é que é possível determinar se a medida fiscal apreciada confere uma vantagem à empresa beneficiária.

²⁶ Acórdão de 15 de março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, n.ºs 13 e 14). V., igualmente, Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Governo de Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.ºs 71 e 72).

²⁷ Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 56 e jurisprudência referida).

²⁸ V. Acórdãos de 26 de setembro de 1996, França/Comissão (C-241/94, EU:C:1996:353, n.º 40), e de 12 de dezembro de 2002, Bélgica/Comissão (C-5/01, EU:C:2002:754, n.ºs 38 e 39).

²⁹ V. Acórdão de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 27).

52. A seletividade, que implica determinar se uma medida estatal é suscetível de favorecer «certas empresas ou certas produções», deve ser presumida na presença de uma vantagem económica se esta medida constituir uma medida individual e, assim, tiver sido claramente adotada para conceder tal vantagem³⁰. Em contrapartida, quando a referida medida constitui um regime de auxílios de natureza geral, o seu carácter seletivo depende, segundo o Tribunal de Justiça, da questão de saber se, *no âmbito de um dado regime jurídico*, uma medida nacional é suscetível de favorecer certas empresas ou certas produções em relação a outras que se encontrem numa situação factual e jurídica comparável à luz do objetivo do referido regime³¹.

53. A fim de determinar se é esse o caso, o Tribunal de Justiça elaborou, ao longo dos anos, um método de análise em três etapas, que foi cristalizado pela jurisprudência mais recente³². Este método exige, num primeiro momento, que se defina o *quadro de referência*, e, num segundo momento, que se verifique se a medida fiscal em causa introduz diferenciações entre os operadores económicos que se encontram numa situação factual e jurídica comparável à luz do objetivo prosseguido pelo quadro de referência. Em caso de resposta afirmativa, considera-se que a medida é *a priori* seletiva e que o Estado-Membro em causa apenas tem a possibilidade de provar, num terceiro e último momento, que a desigualdade de tratamento assim estabelecida resulta da natureza ou da sistemática geral do quadro de referência. Por outras palavras, a questão de saber se a medida fiscal examinada cria uma desigualdade de tratamento injustificada depende, no caso de um regime de auxílios de natureza geral, *da definição prévia do quadro de referência*.

54. Importa sublinhar, nesta fase das presentes conclusões, que segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a determinação do quadro de referência para efeitos da apreciação da seletividade «reveste uma importância acrescida no caso de medidas fiscais, uma vez que a própria existência de uma vantagem só pode ser demonstrada em relação a uma tributação dita “normal”»³³. Assim, o Tribunal de Justiça estabelece claramente uma ligação entre o conceito de vantagem e o conceito de seletividade. Daqui deduzo que os critérios adotados pelo Tribunal de Justiça para definir o quadro de referência para efeitos da análise do carácter seletivo devem igualmente ser utilizados quando se trata de determinar o quadro de referência que constitui a tributação «normal» para efeitos da verificação da existência de uma vantagem económica³⁴. Tentarei defini-los na secção seguinte.

2) Quanto à determinação do quadro de referência (e da tributação «normal») em matéria fiscal

55. Na sua comunicação sobre a noção de auxílio estatal, a Comissão indicou que o quadro de referência «é constituído por um conjunto coerente de regras que são, em geral, aplicáveis — com base em critérios objetivos — a todas as empresas abrangidas pelo seu âmbito de aplicação,

³⁰ V., nomeadamente, Acórdão de 4 de junho de 2015, Comissão/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, n.º 60).

³¹ V., nomeadamente, Acórdãos de 6 de setembro de 2006, Portugal/Comissão (C-88/03, EU:C:2006:511, n.º 56), e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.º 41).

³² Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981); de 28 de junho de 2018, Andres (insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505); e de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

³³ V. Acórdãos de 6 de setembro de 2006, Portugal/Comissão (C-88/03, EU:C:2006:511, n.º 56), de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.º 55), de 28 de junho de 2018, Andres (insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 88), e de 7 de novembro de 2019, UNESA e o. (C-105/18 a C-113/18, EU:C:2019:935, n.º 62).

³⁴ Estes critérios parecem-me pertinentes independentemente da natureza de regime de auxílio ou de auxílio individual da medida estatal em causa. A utilização dos referidos critérios para a determinação da tributação «normal» no caso de uma medida individual é necessária, na minha opinião, para assegurar a preservação da competência exclusiva dos Estados-Membros em matéria de fiscalidade direta.

definido pelo seu objetivo»³⁵. Por sua vez, o Tribunal de Justiça não adotou esta definição e caracterizou o quadro de referência como «o regime fiscal comum ou “normal” aplicável no Estado-Membro em causa»³⁶.

56. No Acórdão *World Duty Free Group e Espanha/Comissão*, o Tribunal de Justiça precisou que a determinação do quadro de referência «deve ser efetuada na sequência de um debate contraditório com o Estado-Membro em causa» e que esta «deve resultar de um exame objetivo do conteúdo, da articulação e dos efeitos concretos das normas aplicáveis por força do direito nacional desse Estado»³⁷. Os critérios com base nos quais tal operação de determinação deve ser conduzida, que já podiam ser deduzidos da jurisprudência existente, foram sistematizados por esse mesmo acórdão.

57. Em primeiro lugar, as regras e princípios que compõem o quadro de referência devem ser identificados *em função de critérios objetivos*, nomeadamente, para tornar possível uma fiscalização jurisdicional das apreciações que estiveram na base da determinação deste quadro de referência³⁸.

58. Em segundo lugar, o quadro de referência deve ser *completo* na medida em que deve incluir a *totalidade* das regras e princípios que influenciam a carga fiscal que recai sobre as empresas e não pode, assim, ser constituído, como afirmou o Tribunal de Justiça, «por algumas disposições artificialmente retiradas de um quadro legislativo mais alargado»³⁹.

59. Em terceiro lugar, o quadro de referência deve ser determinado por uma análise destinada a revelar as disposições através das quais *o legislador nacional pretendeu* determinar a carga fiscal das empresas. Trata-se do carácter *concreto* do quadro de referência. Conforme foi observado com razão⁴⁰, este critério resulta do facto de o quadro de referência ser definido pelo Estado-Membro em causa no exercício da sua competência exclusiva em matéria de fiscalidade direta e implica, assim, que o conjunto das regras e princípios que o compõem pertencem ao regime fiscal do referido Estado-Membro.

60. Isto significa, em meu entender, que o quadro de referência deve ser determinado com base em normas de *direito nacional*, incluindo, evidentemente, o direito da União e o direito internacional transposto para a ordem jurídica interna.

61. Os Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça, reunido em Grande Secção, nos processos *Comissão/Polónia*⁴¹ e *Comissão/Hungria*⁴² demonstram a exatidão dessa constatação.

62. O primeiro processo dizia respeito a uma medida polaca que instituíu um imposto sobre a venda a retalho, assente no volume de negócios mensal de todos os retalhistas. O segundo era relativo a um imposto sobre a publicidade, assente no volume de negócios anual líquido, gerado

³⁵ Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO 2016, C 262, p. 1), n.º 133.

³⁶ Acórdão de 21 de dezembro de 2016, *Comissão/World Duty Free Group e o.* (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 57).

³⁷ Acórdão de 6 de outubro de 2021 (C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, n.º 62).

³⁸ Acórdão de 6 de outubro de 2021, *World Duty Free Group e Espanha/Comissão* (C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, n.º 66).

³⁹ Acórdão de 6 de outubro de 2021, *World Duty Free Group e Espanha/Comissão* (C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, n.º 62 e jurisprudência referida).

⁴⁰ Conclusões apresentadas pelo advogado-geral G. Pitruzzella nos processos apensos *World Duty Free Group e Espanha/Comissão* (C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:51, n.º 42) (o sublinhado é meu).

⁴¹ Acórdão de 16 de março de 2021, *Comissão/Polónia* (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁴² Acórdão de 16 de março de 2021, *Comissão/Hungria* (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

pela difusão de publicidade, dos operadores económicos que difundiam publicidade (com algumas exceções). Em ambos os casos, a Comissão entendeu que a medida fiscal em causa proporcionava uma vantagem seletiva devido ao facto de a diferença da taxa média de imposto resultante da progressividade das taxas prevista por esta medida equivaler a um favorecimento das empresas de pequena dimensão relativamente às de grande dimensão. Com efeito, o quadro de referência consistia, segundo a Comissão, num imposto sobre o volume de negócios *de taxa única*, uma vez que, por definição, a taxa progressiva está exclusivamente reservada à tributação dos lucros. Assim, colocava-se a questão de saber se a progressividade das taxas devia ser excluída do quadro de referência em relação ao qual deve ser demonstrada a existência de uma vantagem seletiva ou se fazia parte integrante do mesmo.

63. A este respeito, o Tribunal de Justiça considerou, em substância, que o quadro de referência, ou o regime fiscal «normal», é definido, em princípio, pelas características constitutivas do imposto objeto da apreciação, nomeadamente a taxa, a matéria coletável e o seu facto gerador. Fora dos domínios em que o direito fiscal da União é objeto de harmonização, a determinação das referidas características insere-se, segundo o Tribunal de Justiça, no poder de apreciação de cada Estado-Membro, no exercício da sua competência exclusiva em matéria de fiscalidade direta⁴³.

64. Tendo o Tribunal de Justiça estabelecido assim a premissa maior (o quadro de referência é definido pelas características constitutivas do imposto) e a premissa menor (a determinação destas características cabe aos Estados-Membros) do silogismo, permito-me daí extrair a conclusão. O quadro de referência inclui *unicamente* regras e princípios específicos da ordem jurídica nacional, não admitindo a sua substituição por normas alheias a esta ordem, visto que tal substituição tornaria o quadro de referência, recorrendo à formulação utilizada pelo Tribunal de Justiça, «incompleto e fictício»⁴⁴.

65. Acrescento que, se um quadro de referência composto por normas alheias ao direito nacional, ou mesmo somente «contaminado» pela sua inclusão, fosse qualificado de «fictício», por não possuir o carácter concreto próprio das normas de direito nacional, o mesmo sucede, aparentemente, no que respeita a um quadro de referência baseado *na referência ao objetivo prosseguido pelo legislador nacional* através da adoção do regime fiscal em causa. Conforme já expliquei anteriormente, não é a vontade presumida do legislador nacional, mas sim a *tradução normativa* desta vontade, que determina os limites do quadro de referência.

66. Por conseguinte, são os critérios relativos ao carácter objetivo, completo e concreto do quadro de referência que devem igualmente orientar a análise que visa definir a tributação «normal» no âmbito da apreciação da existência de uma vantagem económica de natureza fiscal. Importa ter isto em consideração na análise do presente recurso.

⁴³ Acórdãos de 16 de março de 2021, Comissão/Polónia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, n.ºs 37 a 39), e de 16 de março de 2021, Comissão/Hungria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, n.ºs 43 a 45).

⁴⁴ V. Acórdãos de 16 de março de 2021, Comissão/Polónia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, n.º 45), e de 16 de março de 2021, Comissão/Hungria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, n.º 51).

b) Quanto ao primeiro fundamento

1) Argumentos das partes

67. O primeiro fundamento denuncia um alegado erro de direito na aplicação do artigo 107.º TFUE que o Tribunal Geral terá cometido ao validar a abordagem relativa ao princípio da plena concorrência adotada pela Comissão na determinação da existência de uma vantagem económica. Por uma questão de clareza da análise, convém reagrupar as alegações apresentadas pela Irlanda, e refutadas pela Comissão, em duas categorias, ou seja, por um lado, os argumentos relativos ao fundamento jurídico deste princípio e, por outro, ao alcance do mesmo. No entanto, antes de mais, afigura-se necessário identificar a origem do princípio da plena concorrência aplicado na decisão controvertida, resumir o desenvolvimento progressivo da elaboração do seu conteúdo pela Comissão, bem como recordar o conteúdo da parte pertinente do acórdão recorrido.

2) Apreciação

i) Observações preliminares: quanto à origem do princípio da plena concorrência

68. O instrumento jurídico conhecido sob a denominação de «princípio da plena concorrência» é um princípio que pertence ao domínio do direito fiscal internacional.

69. Atualmente, este princípio encontra-se codificado no artigo 9.º, n.º 1, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, sobre os rendimentos e o património que dispõe o seguinte:

«Quando [...] as duas empresas [associadas], nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições acordadas ou impostas diferentes das que seriam acordadas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido realizados por uma das empresas mas não o puderam ser por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade.»

70. Assim, trata-se de um princípio segundo o qual as transações entre empresas ligadas devem ser valorizadas para efeitos fiscais como se tivessem sido celebradas em condições de plena concorrência entre empresas independentes.

71. O princípio da plena concorrência é implementado através da introdução de ajustamentos aos «preços de transferência», ou seja, aos preços das transações efetuadas entre sociedades de um mesmo grupo e residentes em Estados-Membros diferentes. Recorde-se que os preços de transferência determinam a repartição dos rendimentos e das despesas no seio de um grupo e, por isso, a repartição dos lucros tributáveis entre as empresas associadas sujeitas a autoridades fiscais diferentes. Assim, contribuem para formar a respetiva parte do lucro mundial que será sujeita a tributação em cada um dos Estados onde o grupo está presente.

72. Estes ajustamentos explicam-se pelo facto de que, ao contrário do que sucede com as empresas independentes, o cálculo dos lucros tributáveis dessas empresas associadas não depende das forças de mercado. Com efeito, a estimativa dos preços de transações intragrupo, que são efetuadas entre as entidades não concorrentes estabelecidas em Estados-Membros diferentes, é da responsabilidade da sociedade que controla o grupo. Por conseguinte, as

sociedades pertencentes a um grupo poderiam, na falta desses ajustamentos, fixar o preço das transações celebradas com outras sociedades do grupo em condições não mercantis e, assim, transferir os lucros de um país para outro.

73. Deste modo, o princípio da plena concorrência é uma consequência do princípio da territorialidade da competência fiscal, tal como reconhecido a nível internacional, segundo o qual qualquer Estado pode tributar as sociedades residentes pelos seus lucros mundiais e as sociedades não residentes pelos lucros provenientes das atividades realizadas por tais sociedades nesse Estado. Com efeito, o caráter territorial da competência fiscal implica que as sociedades não têm liberdade para transferir, a seu bel-prazer, os seus lucros e os seus prejuízos entre jurisdições fiscais. As finalidades prosseguidas pelo princípio da plena concorrência consistem precisamente em estabelecer uma tributação adequada em cada jurisdição (e evitar a dupla tributação)⁴⁵.

74. No domínio dos auxílios de Estado, o princípio da plena concorrência foi evocado pela Comissão no âmbito das investigações iniciadas em 2014 e destinadas a examinar as práticas de decisões fiscais seguidas pelas autoridades competentes de vários Estados-Membros em relação às empresas multinacionais, bem como na sua comunicação sobre a noção de auxílio estatal⁴⁶.

75. Nesta comunicação, a Comissão começou por indicar que «[s]e uma decisão fiscal subscrever um resultado que não reflete de forma fiável o que resultaria de uma aplicação normal do regime fiscal comum, essa decisão pode conferir uma vantagem seletiva ao destinatário, na medida em que esse tratamento seletivo dá azo a uma redução da dívida fiscal do destinatário no Estado-Membro comparativamente a empresas numa situação factual e jurídica semelhante»⁴⁷. Em seguida, enunciou o papel do princípio da plena concorrência no âmbito de tal apreciação, indicando, por referência ao Acórdão Bélgica e Forum 187/Comissão⁴⁸, que «uma decisão fiscal que subscreve uma metodologia de fixação dos preços de transferência para determinar os lucros tributáveis de uma entidade de um grupo de empresas que *não resulte numa aproximação fiável dos resultados baseados no mercado em sintonia com o princípio da plena concorrência* confere uma vantagem seletiva ao seu beneficiário»⁴⁹.

76. No que respeita à caracterização jurídica deste princípio, a evolução do seu enunciado pela Comissão é confirmada pela comparação da decisão de dar início ao procedimento formal de investigação⁵⁰, adotada em 2014, e da decisão controvertida, adotada um ano mais tarde.

77. No n.º 60 da decisão de dar início ao procedimento, a Comissão indicou, ao abordar a questão da existência de uma vantagem económica, que «quando um [acordo prévio em matéria de preços] sobre acordos em matéria de preços de transferência entre empresas associadas no seio de um grupo de empresas, esses acordos não devem afastar-se do acordo ou da remuneração *que um operador independente prudente teria aceitado em condições normais de mercado*»⁵¹, e

⁴⁵ Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência, dirigidos às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais, 2010, p. 39, n.º 1.15.

⁴⁶ Comunicação da Comissão sobre a noção de «auxílio estatal» nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO 2016, C 262, p. 1).

⁴⁷ Comunicação da Comissão sobre a noção de «auxílio estatal» nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, n.º 170.

⁴⁸ Acórdão de 22 de junho de 2006, Bélgica e Forum 187/Comissão (C-182/03 e C-217/03, a seguir «Acórdão Forum 187», EU:C:2006:416).

⁴⁹ Comunicação da Comissão sobre a noção de «auxílio estatal» nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, n.º 171 (o sublinhado é meu).

⁵⁰ Decisão de abertura do procedimento formal de investigação relativo ao auxílio estatal SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) — Luxemburgo, Alegado auxílio à FFT, C (2014) 3627 final.

⁵¹ O sublinhado é meu.

acrescentou em seguida, no n.º 61, que «neste contexto, é possível *reproduzir as condições do mercado* mediante o estabelecimento dos preços de transferência segundo o princípio da plena concorrência»⁵², e no n.º 62, relativo à conformidade com o princípio da plena concorrência, que «[a]ntes de aceitar um método de cálculo da matéria coletável proposta pelo contribuinte, a Administração Fiscal deve comparar este método *com o comportamento prudente de um operador do mercado hipotético* que exige, a uma filial ou a uma sucursal, uma remuneração conforme ao mercado, que reflita as condições normais de concorrência»⁵³. Não é difícil reconhecer aqui a lógica, bem como a terminologia, específica do *princípio do operador privado em economia de mercado*, na medida em que o comportamento da autoridade fiscal nacional é comparado ao de um operador prudente que atua em condições de mercado, sendo precisado que estas são estabelecidas por referência aos preços de transferência que seriam aceites por um operador hipotético de mercado.

78. No considerando 228 da decisão controvertida, a Comissão afirma que «o princípio da plena concorrência que a Comissão aplica no âmbito da sua apreciação dos auxílios estatais não é aquele que decorre do artigo 9.º do modelo de convenção fiscal da OCDE, que constitui um instrumento não vinculativo. Trata-se de um *princípio geral de igualdade de tratamento em matéria de tributação que resulta da aplicação do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE*, que vincula os Estados-Membros e cujo campo de aplicação não exclui as normas fiscais nacionais»⁵⁴. Assim, o princípio da plena concorrência caracteriza-se por estar relacionado com a igualdade de tratamento em matéria fiscal.

ii) Quanto ao princípio da plena concorrência no acórdão recorrido

79. Importa recordar brevemente a fundamentação do acórdão recorrido no que respeita à questão de saber se o princípio da plena concorrência podia ser utilizado, na decisão controvertida, para efeitos da determinação da existência de uma vantagem económica.

80. Nos n.ºs 141 a 154 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral explicou que, quando o direito fiscal nacional não faz distinções entre as empresas integradas e as empresas autónomas para efeitos de sujeição ao imposto sobre as sociedades, esse direito visa tributar o lucro obtido pelas empresas integradas como se resultasse de transações efetuadas a preços de mercado. Aliás, isto é corroborado, segundo o Tribunal Geral, pelo Acórdão Forum 187, que dizia precisamente respeito a um regime fiscal que previa que as sociedades integradas e as sociedades autónomas deviam ser tratadas nas mesmas condições. O Tribunal Geral recordou que o Tribunal de Justiça tinha efetivamente reconhecido, no n.º 95 deste acórdão, a necessidade de comparar um regime de auxílios com o do «direito comum baseado na diferença entre receitas e despesas de uma empresa que exerça as suas atividades em condições de livre concorrência». Nestas condições, o Tribunal Geral considerou que a Comissão podia efetivamente utilizar o princípio da plena concorrência, enquanto *instrumento* que lhe permitia, no âmbito das suas competências ao abrigo do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, verificar se uma medida fiscal através da qual as autoridades nacionais aceitaram um certo nível de preços de transações intragrupo produz um alívio dos encargos que normalmente oneram o orçamento da empresa integrada beneficiária e, assim, confere uma vantagem a esta última. Uma vez que o Código dos Impostos luxemburguês visava, no caso em apreço, tributar as sociedades integradas e as sociedades autónomas do mesmo modo, a Comissão utilizou corretamente o referido instrumento para efetuar essa verificação.

⁵² O sublinhado é meu.

⁵³ O sublinhado é meu.

⁵⁴ O sublinhado é meu.

81. No que respeita ao argumento segundo o qual a Comissão não indicou na decisão controvertida o fundamento jurídico do princípio da plena concorrência, o Tribunal Geral admitiu que a Comissão tinha exposto que o princípio da plena concorrência existia independentemente da questão de saber se este princípio tinha sido incorporado no direito nacional e que este é distinto do princípio consagrado no artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE. No entanto, acrescentou que a Comissão também aí precisou que o princípio da plena concorrência fazia necessariamente parte do exame das medidas fiscais concedidas às sociedades de um grupo, previsto no artigo 107.º, n.º 1, TFUE, e que o tinha qualificado de princípio geral de igualdade de tratamento em matéria de tributação abrangido pelo âmbito de aplicação da referida disposição do Tratado.

82. Nos n.ºs 155 a 161 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral respondeu, em primeiro lugar, ao argumento de que a Comissão tinha apreciado a decisão antecipativa em causa à luz do princípio da plena concorrência aplicado enquanto critério alheio ao direito fiscal luxemburguês, o que teria por consequência uma harmonização disfarçada em violação da autonomia fiscal dos Estados-Membros em matéria de fiscalidade direta. A este respeito, o Tribunal Geral considerou, em substância, que a Comissão não tinha excedido as suas competências, uma vez que tinha efetivamente aplicado o princípio da plena concorrência a fim de verificar se a decisão antecipativa em causa tinha resultado numa redução da carga fiscal da FFT em aplicação das normas de direito nacional. Com efeito, resultava desta última que as sociedades integradas eram tributadas nas mesmas condições que as sociedades autónomas. Em segundo lugar, no que respeita ao argumento segundo o qual a Comissão afirmou indevidamente, no considerando 228 da decisão controvertida, que o princípio da plena concorrência é um «princípio geral de igualdade de tratamento em matéria de tributação, que [é] abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE», o Tribunal Geral concluiu que esta formulação não devia ser «isolada do seu contexto» e não implicava que a Comissão tivesse afirmado a existência de «um princípio geral de igualdade de tratamento perante o imposto *inerente* ao artigo 107.º, n.º 1, [TFUE]»⁵⁵. Com efeito, segundo o Tribunal Geral, tal interpretação daria um âmbito demasiado amplo a este artigo.

iii) Quanto ao fundamento do princípio da plena concorrência

83. A primeira alegação apresentada pela Irlanda no âmbito deste fundamento do recurso é precisamente relativa ao n.º 161 do acórdão recorrido. A este respeito, a Irlanda alega, em substância, que o Tribunal Geral errou ao validar a última afirmação do considerando 228 da decisão controvertida, segundo a qual o princípio da plena concorrência é um «princípio geral de igualdade de tratamento em matéria de tributação, que [é] abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE», considerando que esta formulação não podia ser isolada do seu contexto e, assim, não podia ser interpretada no sentido de que o princípio da plena concorrência resulta desta disposição de direito primário. Com efeito, segundo jurisprudência constante, o Tribunal Geral nem pode reformular a decisão controvertida nem completar a sua fundamentação. A segunda alegação da Irlanda diz respeito à mesma afirmação da decisão controvertida, tal como foi validada pelo Tribunal Geral no n.º 141 do acórdão recorrido. De acordo com a Irlanda, não existe nenhum princípio geral do direito da União que imponha uma igualdade de tratamento dos contribuintes. A este respeito, observa, com efeito, que, em matéria de fiscalidade das empresas, o direito da União e os direitos nacionais distinguem frequentemente as sociedades integradas e as sociedades autónomas.

⁵⁵ O sublinhado é meu.

84. Quanto à primeira alegação da Irlanda, importa observar, a título preliminar, que a interpretação da secção 7.2.2.1., e, em particular, do considerando 228 da decisão controvertida, é extremamente difícil devido à redação infeliz de certas passagens do raciocínio desenvolvido pela Comissão. Nestas circunstâncias, é ainda mais lamentável que o Tribunal Geral tenha decidido validar o último período deste considerando, evocando em termos gerais o «contexto» em que essa formulação foi empregue, sem fornecer qualquer precisão posterior.

85. Dito isto, é necessário tomar posição sobre a questão de saber se o Tribunal Geral excedeu assim os limites da sua fiscalização jurisdicional.

86. Segundo jurisprudência constante, tal como a recorda Irlanda no seu recurso, o Tribunal Geral não tem o direito de *substituir* a fundamentação do autor do ato impugnado *pela sua própria fundamentação* e não pode *preencher, com a sua própria fundamentação, uma lacuna na fundamentação* desse ato, de modo que o seu exame não diga respeito a nenhuma apreciação dele constante⁵⁶. Também é pacífico — acrescento — que a interpretação do referido ato está efetivamente abrangida pela fiscalização efetuada pelo Tribunal Geral⁵⁷.

87. O Tribunal Geral reescreveu ou completou a fundamentação da decisão controvertida ou limitou-se a fazer uso de uma margem de discricionariedade legítima na interpretação da mesma?

88. Não creio que seja possível responder a esta questão sem proceder a uma análise aprofundada que vise identificar a leitura correta do considerando 228 da decisão controvertida. Apenas esta análise permitirá compreender o objeto da apreciação efetuada pelo Tribunal Geral no n.º 161 do acórdão recorrido e, assim, tomar uma posição sobre as alegações apresentadas pela Irlanda.

89. Em termos da sua redação, o considerando diz o seguinte: «[o] princípio da plena concorrência faz necessariamente parte da apreciação efetuada pela Comissão das medidas fiscais concedidas a empresas de um grupo, nos termos do artigo 107.º, n.º 1, [TFUE]». Admito que esta frase pode levar a pensar que, segundo a decisão controvertida, o princípio da plena concorrência decorre da disposição do Tratado invocada. No entanto, penso que aquela frase pode igualmente ser entendida de forma menos ampla, em função do desenvolvimento seguinte segundo o qual este princípio é aplicável independentemente da sua integração prévia no direito do Estado-Membro em causa («independentemente de saber se o Estado-Membro incorporou ou não esse e princípio no seu sistema jurídico nacional»). Por outras palavras, embora a Comissão indique que o princípio da plena concorrência faz parte da referida apreciação mesmo na falta de tal integração no direito nacional, isso não significa, contudo, que a utilização do princípio da plena concorrência neste contexto não esteja sujeita a outras condições, como o facto de o regime fiscal que constitui a tributação «normal» visar tratar as sociedades integradas e as sociedades autónomas do mesmo modo.

90. Aliás, o período do considerando examinado que é objeto da fiscalização do Tribunal Geral, no n.º 161 do acórdão recorrido, indica que o princípio da plena concorrência em matéria fiscal é «um princípio geral de igualdade de tratamento *que resulta da aplicação* do artigo 107.º, n.º 1, [TFUE]»⁵⁸, e não que «decorre de» ou que é «inerente a» esta disposição do Tratado.

⁵⁶ V. Acórdão de 24 de janeiro de 2013, Frucona Košice/Comissão (C-73/11 P, EU:C:2013:32, n.ºs 87 a 90).

⁵⁷ V. Acórdão de 26 de março de 2020, Larko/Comissão (C-244/18 P, EU:C:2020:238, n.ºs 104 e 105).

⁵⁸ O sublinhado é meu.

91. No que respeita à sistemática da decisão controvertida, saliento, antes de mais, que os considerandos 224, 226, 227 e 228 desta, que expõem o fundamento e o alcance do princípio da plena concorrência, fazem referência ao facto de este princípio permitir detetar a existência de um tratamento fiscal favorável em benefício das sociedades integradas *segundo o regime geral do imposto sobre as sociedades*, precisão que não teria qualquer relevância se a Comissão tivesse considerado que o referido princípio estava profundamente enraizado no artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

92. Por outro lado, partilho da posição adotada pela Comissão na sua contestação, segundo a qual a secção 7.2.2.1. desta decisão («Vantagem seletiva resultante de um afastamento em relação ao princípio da plena concorrência»), onde figura o considerando 228, deve ser interpretada à luz da secção 7.2.1. desta («Determinação do sistema de referência»).

93. Com efeito, a secção 7.2.2.1. constitui a parte introdutória da secção 7.2.2. («Vantagem seletiva resultante de uma derrogação do sistema geral do imposto sobre as sociedades do Luxemburgo»), na qual a Comissão procurou demonstrar que, ao aprovar um acordo em matéria de preços de transferência cujo resultado é inferior ao que decorre da aplicação do princípio da plena concorrência, a Administração Fiscal luxemburguesa tinha conferido uma vantagem à FFT e, por isso, tinha derogado as regras nacionais relativas à tributação das sociedades. Ora, foi na secção 7.2.1. que a Comissão considerou que o regime geral do imposto sobre as sociedades do Luxemburgo constituía o quadro de referência ao abrigo do qual deve ser examinada a existência de uma vantagem seletiva, e indicou igualmente que as sociedades integradas e as sociedades autónomas se encontravam numa situação factual e jurídica comparável à luz do objetivo do referido regime. Tendo em conta esta constatação, a secção 7.2.2.1. explica que o critério de referência evocado pela Comissão na decisão controvertida para determinar se uma decisão antecipativa em matéria de preços de transferência confere uma vantagem seletiva reside no tratamento fiscal das sociedades autónomas no âmbito do regime geral do imposto sobre as sociedades no Luxemburgo.

94. Por conseguinte, o «contexto», a que se refere o n.º 161 do acórdão recorrido, é efetivamente aquele em que esse regime fiscal nacional, que constitui o quadro de referência para o exame da existência de uma vantagem seletiva, pretende tributar do mesmo modo as sociedades integradas e as sociedades autónomas. Assim, afigura-se que o princípio da plena concorrência, tal como referido na decisão controvertida, resulta do direito nacional, e não do próprio do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

95. Daqui resulta que o Tribunal Geral nem reformulou nem completou a fundamentação da decisão controvertida, mas simplesmente interpretou-a sem exceder os limites da sua fiscalização jurisdicional. Por conseguinte, considero que a primeira alegação da Irlanda deve ser rejeitada⁵⁹.

96. No caso de o Tribunal de Justiça não seguir a minha proposta, impõe-se uma última observação. Com efeito, se o Tribunal de Justiça considerar que, contrariamente ao que o Tribunal Geral declarou no acórdão recorrido, a fundamentação da decisão controvertida deve ser entendida no sentido de que o princípio da plena concorrência decorre do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, resta saber se um princípio de igualdade de tratamento dos contribuintes pode efetivamente ser deduzido desta disposição do Tratado.

⁵⁹ Nesta fase, importa precisar que a resposta sugerida corresponde a uma alegação formal relativa à fundamentação da decisão controvertida, e não ao eventual erro de direito cometido pelo Tribunal Geral no seu exame da apreciação de mérito efetuada pela Comissão. Este último ponto faz parte da quinta alegação que será examinada adiante.

97. Conforme alega a Irlanda no seu recurso, o Tribunal de Justiça já reconheceu que não existe um princípio geral de não discriminação no Tratado para além dos casos que aí estão *expressamente* referidos (nacionalidade, sexo, idade, etc.)⁶⁰. Ora, é evidente que o artigo 107.º, n.º 1, TFUE, que consagra a proibição geral de concessão dos auxílios de Estado, não enuncia de modo algum um princípio geral que imponha a igualdade de tratamento dos contribuintes. Assim, este princípio apenas pode ser invocado contra disposições legislativas nacionais se tiver sido previamente elaborado pelo legislador da União num ato que evidencie um conteúdo bem determinado⁶¹, o que não parece ser o caso da igualdade de tratamento das empresas integradas e autónomas.

98. Quanto à segunda alegação apresentada pela Irlanda, baseia-se na premissa de que o n.º 141 do acórdão recorrido indica que o princípio da plena concorrência *decorre do artigo 107.º, n.º 1, TFUE*. Na medida em que este número expõe, em contrapartida, que o princípio da plena concorrência é aplicável quando o *direito nacional* visa conceder o mesmo tratamento às sociedades integradas e às sociedades autónomas para efeitos da tributação das sociedades, considero que esta alegação deve igualmente ser rejeitada.

99. Importa agora apreciar a quinta alegação apresentada pela Irlanda. Esta afirma que o princípio da plena concorrência pode ser aplicado para verificar a existência de uma vantagem numa situação como a do caso em apreço se este princípio estiver incorporado no regime fiscal nacional constitutivo da tributação «normal» e que isso pressupõe que sejam tomadas em consideração as regras concretamente aplicadas no Estado-Membro em causa e não regras externas a esse sistema. O Tribunal Geral não cumpriu esta exigência quando aprovou, nos n.ºs 141 e 145 do acórdão recorrido, a utilização do referido princípio pela Comissão com base no objetivo presumido do direito fiscal luxemburguês.

100. Antes de mais, há que enquadrar os termos do debate. As partes estão de acordo quanto a duas constatações essenciais que resultam do raciocínio do Tribunal Geral no acórdão recorrido. Por um lado, não existe, *a priori*, um obstáculo à aplicação do princípio da plena concorrência enquanto «instrumento» para efeitos do exame da existência de uma vantagem a favor de uma empresa integrada. Por outro, a aplicabilidade deste princípio depende da questão de saber se o mesmo é abrangido pelo conjunto das regras normais de tributação aplicáveis a tal empresa na falta da decisão antecipativa em causa. O ponto de divergência entre as partes diz unicamente respeito à forma como o Tribunal Geral respondeu a esta última questão.

101. Por conseguinte, é necessário tomar posição sobre este ponto, o que exige que sejam tidos em conta os critérios que regem a determinação desta tributação «normal».

102. Como resulta das minhas considerações anteriores, a equiparação substancial do conceito de tributação «normal», utilizado na apreciação da existência de uma vantagem económica, ao conceito de «quadro de referência», utilizado na análise da seletividade, leva a considerar que os critérios adotados pela jurisprudência para determinar o conteúdo deste último conceito podem efetivamente ser transpostos para o primeiro. Estes critérios dizem respeito à objetividade, ao carácter completo e ao carácter concreto do conjunto normativo constitutivo da tributação «normal».

⁶⁰ Acórdão de 18 de dezembro de 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, n.º 33).

⁶¹ V., nomeadamente, Acórdãos de 15 de outubro de 2009, Audiolux e o. (C-101/08, EU:C:2009:626, n.º 34), e de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 42).

103. Tendo em conta o objeto da presente alegação, afigura-se que o critério relativo ao caráter *concreto* da tributação «normal» assume uma especial importância.

104. A este respeito, há que observar, antes de mais, que a leitura do n.º 139 do acórdão recorrido, em conjugação com a referência ao início do seu n.º 141, demonstra que o Tribunal Geral admitiu implicitamente o postulado segundo o qual a tributação «normal» deve apenas incluir regras de direito nacional.

105. Em seguida, resulta dos n.ºs 141 e 145 daquele acórdão, segundo o Tribunal Geral, o *objetivo* do Código dos Impostos luxemburguês de tributar as empresas integradas e as empresas autónomas do mesmo modo a título do imposto sobre as sociedades é suficiente para justificar a conclusão de que o princípio da plena concorrência faz parte da tributação «normal». Com efeito, no n.º 141 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral referiu-se ao facto de que «quando o direito fiscal nacional não faz nenhuma distinção entre as empresas integradas e as empresas autónomas [...] esse direito *pretende* tributar o lucro resultante da atividade económica de uma empresa integrada como se resultasse de transações efetuadas a preços de mercado»⁶². No n.º 145 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral afirmou que o Código dos Impostos luxemburguês «*tende a que* as empresas integradas e as empresas autónomas no Luxemburgo sejam tributadas do mesmo modo» e que este código «*visa* tributar o lucro que provém da atividade económica de uma empresa integrada como se ele resultasse de transações efetuadas a preços de mercado»⁶³. Em contrapartida, não é invocada qualquer disposição específica do direito luxemburguês em apoio da sua conclusão.

106. Ora, como já demonstrei nos números anteriores das presentes conclusões e como decorre da jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça, o caráter concreto da tributação «normal» implica que esta resulte de regras de direito *positivo*. A fim de evitar qualquer usurpação da competência exclusiva dos Estados-Membros em matéria de fiscalidade direta, a existência de uma vantagem na aceção do artigo 107.º TFUE só pode ser verificada à luz do quadro normativo definido pelo legislador nacional no exercício *efetivo* dessa competência. Apenas este pode fazer com que o princípio da plena concorrência faça parte do conjunto das regras e princípios aplicáveis à situação fiscal de uma empresa integrada, como a FFT, na falta da decisão antecipativa em causa.

107. Nestas condições, partilho da posição da Irlanda segundo a qual a abordagem adotada pela Comissão na decisão controvertida e validada pelo Tribunal Geral no acórdão recorrido equivale, em definitivo, a importar para o regime fiscal nacional constitutivo da tributação «normal» uma regra, designadamente, o princípio da plena concorrência, que é alheia a este regime. Com efeito, pelas razões explicadas no número anterior, a referência ao alegado objetivo prosseguido pelo legislador nacional não é suscetível de justificar a inclusão desse princípio no referido regime.

108. A este respeito, há que observar que a Irlanda alega igualmente que, deste modo, o Tribunal Geral simplesmente ignorou o artigo 164.º, n.º 3, do Código dos Impostos, através do qual o legislador nacional tinha incorporado o princípio da plena concorrência no direito fiscal luxemburguês. Em seu entender, a tributação «normal» deveria ter sido determinada apenas com base nesta disposição.

⁶² O sublinhado é meu.

⁶³ O sublinhado é meu.

109. Não creio que o Tribunal Geral tenha ignorado o referido artigo. Com efeito, resulta do n.º 13 do acórdão recorrido que o Tribunal Geral teve efetivamente em conta os considerandos da decisão controvertida nos quais a Comissão indicou que a decisão antecipativa em causa tinha sido adotada com base no artigo 164.º, n.º 3, do Código dos Impostos (e na Circular n.º 164/2) e que esta disposição estabelecia o princípio da plena concorrência no direito fiscal luxemburguês. No entanto, considerou que a Comissão tinha concluído corretamente que o quadro de referência constitutivo da tributação «normal» devia ser determinado de forma mais ampla do que apenas por referência a este artigo. Insisto que é esta apreciação que está viciada por um erro de direito.

110. Não me escapou que, caso a referência ao princípio da plena concorrência fosse integrada na ordem jurídica nacional, o número de autoridades fiscais nacionais cujas decisões antecipadas poderiam ser objeto da fiscalização da Comissão sob o ângulo dos auxílios de Estado seria reduzido e que as orientações da OCDE se tornariam de facto vinculativas, restringindo assim a margem discricionária da Comissão no exame das referidas decisões. Contudo, em meu entender, este é o único raciocínio que o Tribunal Geral pode considerar juridicamente correto, uma vez que respeita a competência exclusiva dos Estados-Membros em matéria de fiscalidade direta.

111. Em contrapartida, o raciocínio jurídico seguido pela Comissão, a título principal, e validado pelo Tribunal Geral no acórdão recorrido, define o quadro de referência constitutivo da tributação «normal» com base numa versão do princípio da plena concorrência que assenta num elemento não codificado como o (alegado) objetivo do direito fiscal luxemburguês. Não se trata, precisamente, da interferência indevida na autonomia fiscal dos Estados-Membros que o Tribunal de Justiça tem sempre condenado até ao momento? Penso que sim⁶⁴.

112. Tendo em conta as considerações que precedem, estou convencido de que a quinta alegação da Irlanda deve ser julgada procedente.

113. Com a sua sexta alegação, a Irlanda critica o n.º 142 do acórdão recorrido, indicando que o Acórdão Forum 187 não corrobora a conclusão de que o artigo 107.º, n.º 1, TFUE impõe aos Estados-Membros o dever de respeitarem uma obrigação autónoma de aplicar o princípio da plena concorrência independentemente da questão de saber se este princípio foi incorporado no direito nacional. Alega, nomeadamente, que, no processo que deu origem ao Acórdão Forum 187, o facto de derrogar o princípio da plena concorrência tinha sido considerado pertinente na medida em que este princípio tinha sido incorporado no direito nacional em causa, ou seja, no direito belga.

114. Importa então examinar se a leitura do Acórdão Forum 187, tal como resulta do n.º 142 do acórdão recorrido, é correta.

115. Nesse processo, o Tribunal de Justiça foi chamado a apreciar uma decisão na qual a Comissão tinha concluído que o regime fiscal em vigor na Bélgica a favor dos centros de coordenação autorizados era um regime de auxílio de Estado incompatível com o mercado comum⁶⁵. Entre as numerosas vantagens económicas de que beneficiavam estes centros de coordenação por força do referido regime fiscal figurava o método de determinação dos seus rendimentos tributáveis. O lucro tributável era fixado num montante presumido segundo o método denominado «cost plus» e correspondia a uma percentagem do montante das despesas e

⁶⁴ V., a este respeito, Mason R., «Identifying Illegal Subsidies», *American University Law Review*, volume 69: n.º 2, Article 3, pp. 530-531.

⁶⁵ Decisão 2003/755/CE da Comissão, de 17 de fevereiro de 2003, relativa ao regime de auxílios criado pela Bélgica a favor dos centros de coordenação estabelecidos neste país (JO 2003, L 282, p. 25).

dos custos de funcionamento dos quais eram excluídas, nomeadamente, as despesas com pessoal e os encargos financeiros. Na falta de informações sobre a atividade exercida, a percentagem dos lucros a tomar em consideração era fixada em 8%. O lucro determinado desta forma era tributado à taxa normal do imposto sobre as sociedades.

116. A fim de verificar se este regime fiscal conferia uma vantagem aos centros de coordenação, o Tribunal de Justiça considerou necessário, na passagem citada pelo Tribunal Geral no n.º 142 do acórdão recorrido, comparar o referido regime fiscal com o de direito comum, no qual os rendimentos tributáveis de qualquer empresa que exercesse as suas atividades em condições de livre concorrência correspondiam à diferença entre as receitas e os encargos desta⁶⁶. Assim, o Tribunal de Justiça concluiu que a exclusão das despesas com pessoal e dos encargos financeiros, que contribuíam de forma preponderante para a realização dos rendimentos dos centros de coordenação, dos custos que servem para a determinação dos rendimentos tributáveis destes centros «não permit[ia] obter preços de transferência próximos dos que [foram] praticados em condições de livre concorrência»⁶⁷.

117. Segundo a Comissão, não há qualquer dúvida de que, assim, o Tribunal de Justiça aplicou o princípio da plena concorrência. Ainda que este princípio não seja evocado nos n.ºs 95 e 96 do Acórdão Forum 187, a Comissão considera que a utilização da expressão «que exerça as suas atividades em condições de livre concorrência», no n.º 95, e «preços de transferência», no n.º 96, não deixa qualquer margem para interpretações diferentes.

118. Quanto ao fundamento jurídico da aplicação deste princípio, a Comissão associa-se à Irlanda para indicar que o Tribunal de Justiça comparou, no Acórdão Forum 187, o tratamento fiscal dos centros de coordenação às regras comuns do direito belga. No entanto, acrescenta que a razão pela qual o Tribunal de Justiça adotou o tratamento fiscal das sociedades autónomas como critério de referência para declarar a existência de uma vantagem a favor destes centros era a mesma que o Tribunal Geral teve em consideração nos n.ºs 141 e 145 do acórdão recorrido, segundo a qual o objetivo final do regime fiscal nacional em causa consistia em garantir que a matéria coletável das sociedades integradas fosse avaliada do mesmo modo que a das sociedades autónomas.

119. Paralelamente, o Acórdão Forum 187 confirma também, segundo a Comissão, que a aplicação do princípio da plena concorrência não está sujeita à sua incorporação no direito nacional. Com efeito, a Comissão observa que o Tribunal de Justiça não apreciou a existência de uma vantagem a favor dos centros de coordenação, neste acórdão, por referência a um princípio de plena concorrência codificado no direito fiscal belga.

120. Em meu entender, esta interpretação do Acórdão Forum 187 não é convincente.

121. Este acórdão não refere em nenhum momento que os Estados-Membros são obrigados a aplicar o princípio da plena concorrência quando este princípio não está codificado no direito nacional. Em meu entender, isso não surpreende, na medida em que não se trata da questão jurídica que foi objeto da interpretação do Tribunal de Justiça.

122. A estrutura do raciocínio do Tribunal de Justiça no acórdão demonstra-o claramente. Antes de mais, o Tribunal de Justiça recorda, nos n.ºs 91 a 93, as características essenciais do método de determinação do lucro tributável, tal como decorre do regime fiscal previsto pelo Decreto real

⁶⁶ Acórdão Forum 187, n.º 95.

⁶⁷ Acórdão Forum 187, n.º 96.

n.º 187, de 30 de dezembro de 1982, relativo à criação dos centros de coordenação⁶⁸. Em seguida, refere, no n.º 94, que este método «inspira-se no método denominado “cost plus”, preconizado pela [OCDE] para a tributação dos serviços efetuados por uma filial ou um estabelecimento estável por conta das sociedades pertencentes ao mesmo grupo e estabelecidas noutros Estados», antes de declarar, em substância, nos n.ºs 95 e 96, que era necessário comparar o montante dos rendimentos tributáveis resultante da aplicação do referido regime fiscal e o resultante da aplicação do regime de direito comum.

123. Daqui decorre que o legislador belga incorporou no direito nacional um método análogo ao denominado «cost plus», que é um dos métodos de cálculo dos preços de transferência recomendados pela OCDE para determinar indiretamente o preço de plena concorrência de uma transação intragrupo. Ora, como sublinha o advogado-geral P. Léger no n.º 257 das Conclusões que apresentou nesse processo, a parte recorrente não pôs em causa o facto de a existência de uma vantagem dever ser apreciada a partir do critério subjacente ao método «cost plus» da OCDE, ou seja, o método segundo o qual os preços de transferência devem ser estabelecidos de maneira a obter os preços que seriam praticados em condições normais de concorrência⁶⁹. Além disso, resulta da decisão da Comissão que a administração belga devia referir-se, para efeitos da fixação dos referidos preços, aos relatórios da OCDE⁷⁰.

124. Isto permite concluir, em minha opinião, que, contrariamente ao que a Comissão afirma na sua contestação, a falta de menção do princípio da plena concorrência no Acórdão Forum 187 — ainda que fosse possível considerar que este princípio está abrangido pelo artigo 26.º do Código belga dos Impostos sobre os Rendimentos de 1992 — não significa que a questão de saber se o referido princípio é incorporado no direito nacional é irrelevante no âmbito do referido acórdão.

125. Com efeito, no acórdão examinado, afigura-se que o Tribunal de Justiça se pronuncia sobre uma questão jurídica diferente, da qual a integração do princípio da plena concorrência no direito nacional constitui simplesmente a premissa lógica. Uma vez que um Estado-Membro optou por incorporar no seu direito nacional um método de determinação do lucro tributável das sociedades integradas análogo ao método «cost plus» da OCDE e que tem assim por objeto tributar estas sociedades numa base comparável à que resultaria da aplicação do regime de direito comum, este Estado confere uma vantagem económica a tais sociedades se incluir no referido método disposições que têm o efeito de aliviar a carga fiscal que estas devem normalmente suportar em aplicação do referido regime.

126. Em resumo, considero que, contrariamente ao que o Tribunal Geral declarou no n.º 142 do acórdão recorrido, o Acórdão Forum 187 não corrobora a posição segundo a qual o princípio da plena concorrência é aplicável quando o direito fiscal nacional visa tributar as sociedades integradas e as sociedades autónomas do mesmo modo, independentemente da questão de saber se este princípio foi incorporado no referido direito.

127. Por conseguinte, a sexta alegação da Irlanda deve, em meu entender, ser julgada procedente.

⁶⁸ *Moniteur belge* de 13 de janeiro de 1983.

⁶⁹ Conclusões apresentadas pelo advogado-geral P. Léger nos processos apensos Bélgica e Forum 187/Comissão (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:89).

⁷⁰ Decisão 2003/755/CE, considerando 95. A este respeito, a Comissão remete para o n.º 26/48 do comentário ao Código belga dos Impostos sobre os Rendimentos de 1992.

128. Com a sétima alegação, a Irlanda considera que o princípio da plena concorrência não tem origem nos documentos da OCDE e que o princípio do operador privado em economia de mercado, que esteve na base da sua abordagem da questão, não constitui um fundamento jurídico justo. A este respeito, observa que a Comissão fez referência a este princípio nas decisões de dar início aos procedimentos relativos às decisões antecipativas adotadas a favor da Apple, da Fiat e da Starbucks e que esta instituição confirmou, na audiência de alegações realizada no Tribunal Geral no presente processo, que já não baseava a sua teoria do princípio da plena concorrência no princípio do operador privado em economia de mercado.

129. No que respeita a esta alegação, limito-me a constatar que parece criticar, de forma genérica, a abordagem geral da Comissão quanto ao fundamento do princípio da plena concorrência, sem abordar as razões da aprovação desta abordagem no acórdão recorrido. Nestas circunstâncias, convido o Tribunal de Justiça a declará-la inadmissível.

130. A terceira e quarta alegações apresentadas pela Irlanda exigem que se recorde a passagem pertinente do acórdão recorrido. No n.º 152 deste, o Tribunal Geral observou que, na audiência, a Comissão tinha afirmado que o princípio da plena concorrência era inerente ao regime normal de tributação previsto pelo direito nacional enquanto corolário da abordagem da «entidade jurídica distinta», segundo a qual o direito fiscal se prende com as entidades jurídicas e não com as entidades económicas. No n.º 153, o Tribunal Geral abordou as objeções do Grão-Ducado do Luxemburgo e da FFT segundo as quais, assim, a Comissão tinha alterado na audiência a posição sobre o princípio da plena concorrência que tinha expressado na decisão controvertida. Embora reconhecendo que uma alteração da base jurídica do princípio da plena concorrência indicada na decisão controvertida não era juridicamente legítima, o Tribunal Geral considerou que, em todo o caso, isso não punha em causa a constatação que tinha anteriormente apresentado, segundo a qual o princípio da plena concorrência é um instrumento utilizado no âmbito do exame nos termos do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

131. A este respeito, a Irlanda alega, em primeiro lugar, que, sob pena de violar os direitos da defesa, a Comissão não podia validamente basear-se no novo argumento que tinha apresentado na audiência. Com efeito, a abordagem da entidade jurídica distinta não foi indicada como fundamento jurídico do referido princípio na decisão controvertida.

132. Em segundo lugar, a Irlanda alega que, mesmo que a Comissão tivesse indicado na decisão controvertida que a abordagem da entidade jurídica distinta era o fundamento jurídico do princípio da plena concorrência, teria cometido um erro de direito. Com efeito, seria errado afirmar que este princípio é um corolário necessário da abordagem da entidade distinta, uma vez que outros modelos de tributação, como o da repartição segundo uma fórmula preestabelecida prevista pela proposta de diretiva relativa a uma matéria coletável comum para os impostos sobre as sociedades, têm igualmente por base a referida abordagem.

133. A este respeito, desde já afirmo que, em meu entender, o Tribunal de Justiça não deve envolver-se num debate desprovido de alcance prático, uma vez que o Tribunal Geral não baseou a sua decisão nos elementos criticados pelas alegações apresentadas pela Irlanda. Com efeito, tal debate é puramente teórico ou, mais precisamente, não tem qualquer impacto na resolução do litígio que lhe foi submetido.

134. Com efeito, há que salientar que, no n.º 153 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral não se pronunciou sobre a questão de saber se, através das explicações que tinha fornecido na audiência sobre a relação entre a aplicação da abordagem da entidade jurídica distinta no regime fiscal

nacional e o princípio da plena concorrência, a Comissão tinha alterado a posição inicialmente adotada na decisão controvertida. Bem pelo contrário, o Tribunal Geral limitou-se a declarar, em substância, que, mesmo que as objeções suscitadas pelo Grão-Ducado do Luxemburgo e pela FFT tivessem sido consideradas procedentes, isso não teria tido qualquer impacto na conclusão a que chegou quanto ao fundamento jurídico da utilização do princípio da plena concorrência⁷¹. Assim, as presentes alegações assentam numa leitura errada do acórdão recorrido.

135. Por conseguinte, entendo que a terceira e quarta alegações da Irlanda devem ser julgadas inoperantes.

iv) Quanto ao alcance do princípio da plena concorrência e ao princípio da segurança jurídica

136. Com a sua oitava alegação, a Irlanda considera que o conteúdo do princípio da plena concorrência utilizado pela Comissão na decisão controvertida e aprovado pelo Tribunal Geral no acórdão recorrido é profundamente difícil de compreender. A este respeito, observa que, embora a única definição precisa do princípio da plena concorrência figure nos documentos elaborados na OCDE, o considerando 229 da decisão controvertida e o n.º 147 do acórdão recorrido indicam que o princípio da plena concorrência da OCDE é diferente do princípio da plena concorrência da Comissão. Além disso, resulta do n.º 149 do acórdão recorrido que a Comissão não é obrigada a ter em conta a forma como o princípio da plena concorrência é definido pelo direito nacional, o que a levou a ignorar, no caso em apreço, que o Luxemburgo tinha efetivamente incorporado este princípio no seu direito interno. Por último, segundo a Irlanda, não existe manual nem orientações que definam o conteúdo do princípio da plena concorrência conforme descrito pela Comissão na decisão controvertida. A falta de caracterização do conteúdo deste princípio é problemática à luz do princípio da segurança jurídica, na medida em que, assim, é impossível que os contribuintes ou a Administração Fiscal nacional conheçam as regras efetivamente aplicáveis.

137. Em particular, a Comissão responde, na sua contestação, que o conteúdo deste princípio é extremamente claro. Com efeito, prevê que as transações entre operadores económicos associados devem ser avaliadas para efeitos fiscais como se tivessem sido celebradas em condições de plena concorrência entre operadores económicos não associados.

138. Importa recordar que o princípio de segurança jurídica, que constitui um princípio geral do direito da União e, assim, é aplicável aos atos das instituições, órgãos e organismos da União, exige, segundo jurisprudência constante, que as normas jurídicas sejam claras e precisas e que apresentem um caráter de previsibilidade⁷². Mais particularmente, este princípio exige que se aprecie se um ato jurídico da União permite aos interessados conhecer com exatidão e sem ambiguidade a extensão dos seus direitos e obrigações e agir em conformidade⁷³. Este imperativo impõe-se com especial rigor quando se trata de um ato suscetível de ter consequências financeiras⁷⁴.

⁷¹ Embora seja verdade que, no n.º 153 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral não parece referir-se ao referido fundamento jurídico quando se limita a resumir a sua conclusão no sentido de que «o princípio da plena concorrência intervém no âmbito do exame feito ao abrigo do artigo 107.º, n.º 1, TFUE», é igualmente verdade que essa referência é deduzível de todo o raciocínio do Tribunal Geral, segundo o qual a legitimidade da utilização do princípio da plena concorrência enquanto instrumento no âmbito do referido exame depende da questão de saber se o *direito nacional* visa tributar o lucro resultante da atividade económica de uma empresa integrada como se resultasse de transações efetuadas a preços de mercado.

⁷² Acórdão de 11 de setembro de 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, n.º 50 e jurisprudência referida).

⁷³ Acórdão de 29 de março de 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Comissão (C-352/09 P, EU:C:2011:191, n.º 81).

⁷⁴ Acórdão de 23 de setembro de 2020, Espanha e o./Comissão (T-515/13 RENV e T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, n.º 194).

139. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o princípio da segurança jurídica está intrinsecamente ligado à produção normativa da União e das autoridades nacionais quando aplicam o direito da União e que autoriza uma fiscalização jurisdicional das imperfeições suscetíveis de induzir uma aplicação incerta do ato normativo impugnado⁷⁵.

140. O princípio da segurança jurídica tem um alcance mais restrito no que respeita a uma decisão administrativa, como decorre da jurisprudência relativa aos auxílios de Estado. Neste domínio, o Tribunal de Justiça apenas pode declarar a existência de uma violação do princípio da segurança jurídica quando estiver em causa um comportamento adotado pela Comissão antes ou durante o *procedimento* que conduziu a uma decisão de recuperação do auxílio de Estado⁷⁶.

141. No caso em apreço, o princípio de segurança jurídica é invocado contra a utilização, para efeitos da análise da condição da vantagem, do princípio da plena concorrência *em razão do conteúdo alegadamente difícil de compreender deste último*. O objeto desta contestação é, por outras palavras, o mérito de uma apreciação da Comissão sobre a *qualificação de uma medida estatal enquanto auxílio de Estado*. Ora, o mérito de tal apreciação não pode, em meu entender, ser posto em causa sob o ângulo da sua conformidade com princípio de segurança jurídica. Uma posição contrária equivaleria a proibir a Comissão de considerar novas abordagens para a aplicação das regras de direito, condenando-a, assim, a cristalizar no tempo a sua posição. Em particular, tal leitura significaria que a Comissão está impedida de recorrer a qualquer critério de referência inédito para orientar a sua apreciação da existência de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

142. Se assim fosse, o princípio do investidor privado em economia de mercado não poderia ter sido integrado na análise da condição da vantagem, uma vez que, nas primeiras vezes em que surgiu na prática decisória do início dos anos 80, este princípio estava longe de ter um conteúdo positivo. Quando o Tribunal de Justiça o validou em 1986, o princípio do investidor privado em economia de mercado impunha, com efeito, que apenas se apreciasse «se, em circunstâncias similares, um sócio privado, baseando-se nas possibilidades de rentabilidade previsíveis, abstraindo de qualquer consideração de carácter social ou de política regional ou setorial, teria procedido a tal entrada de capital»⁷⁷. Somente ao longo dos anos é que a prática decisória e a atividade quase legislativa da Comissão, bem como a jurisprudência do Tribunal de Justiça, definiram as modalidades da sua aplicação⁷⁸.

143. De igual modo, o conteúdo do princípio da plena concorrência foi definido, em substância, pela Comissão no sentido de que as transações realizadas entre empresas integradas devem ser valorizadas para efeitos fiscais como se tivessem sido celebradas por empresas autónomas. No caso em apreço, aquele foi aplicado em conformidade com as orientações da OCDE. É a ação conjugada das forças regulamentares e jurisdicionais referidas no fim do número anterior que especificará posteriormente as respetivas modalidades de aplicação.

⁷⁵ V. Puissochet J. e Legal H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, n.º 11.

⁷⁶ V., por exemplo, Acórdão de 8 de dezembro de 2011, France Télécom/Comissão (C-81/10 P, EU:C:2011:811, n.ºs 99 a 108).

⁷⁷ Acórdão de 10 de julho de 1986, Bélgica/Comissão (234/84, EU:C:1986:302, n.º 14).

⁷⁸ V., nomeadamente, Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO [2016], C 262, p. 1), secção 4.2.

144. Por conseguinte, entendo que o princípio de segurança jurídica não pode ser invocado para criticar o Tribunal Geral por ter aceite uma caracterização insuficientemente precisa, por parte da Comissão, do conteúdo de um critério de referência, tal como o princípio da plena concorrência, numa decisão adotada pela referida instituição.

145. Daqui resulta que, em meu entender, a oitava alegação da Irlanda deve ser julgada improcedente.

3) Conclusão sobre o primeiro fundamento

146. Tendo em consideração o exposto, nomeadamente as minhas propostas relativas à quinta e sexta alegações, sugiro que o Tribunal de Justiça julgue procedente o primeiro fundamento alegado pela Irlanda, na medida em que o Tribunal Geral cometeu um erro de direito ao aprovar o quadro de referência conforme estabelecido pela Comissão para efeitos da apreciação da existência, no caso em apreço, de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Com efeito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual um erro cometido na determinação deste quadro vicia toda a análise relativa à seletividade⁷⁹ pode, em meu entender, ser aplicada por analogia à apreciação da vantagem.

c) Quanto ao terceiro fundamento

1) Argumentos das partes

147. Com o seu terceiro fundamento, a Irlanda alega que o Tribunal Geral violou o seu dever de fundamentação. Em primeiro lugar, o Tribunal Geral não se pronunciou sobre o fundamento jurídico exato do princípio da plena concorrência, que é simplesmente descrito como um «instrumento» ou como um «critério de referência». Em segundo lugar, a Irlanda alega que o raciocínio seguido no acórdão recorrido é contraditório na medida em que o Tribunal Geral refere que o princípio da plena concorrência, tal como foi caracterizado na decisão controvertida, é «um princípio geral de igualdade de tratamento em matéria de tributação» (n.º 150 do acórdão recorrido), e não «um princípio de igualdade de tratamento perante o imposto» (n.º 161 do acórdão recorrido), sem explicar tal distinção.

148. A Comissão entende que este fundamento assenta numa leitura errada do acórdão recorrido e, assim, deve ser afastado.

2) Apreciação

149. A título preliminar, importa recordar a jurisprudência constante segundo a qual a fundamentação de um acórdão do Tribunal Geral deve revelar, de forma clara e inequívoca, a argumentação deste, por forma a permitir aos interessados conhecer as razões da medida adotada e ao Tribunal de Justiça exercer a sua fiscalização jurisdicional⁸⁰.

⁷⁹ Acórdão de 28 de junho de 2018, Andres (insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 107).

⁸⁰ V. Acórdão de 29 de abril de 2021, Achemos Grup e Achema/Comissão (C-847/19 P, não publicado, EU:C:2021:343, n.º 60 e jurisprudência referida).

150. No que respeita à alegação relativa à falta de fundamentação quanto ao fundamento jurídico do princípio da plena concorrência, observo desde já que, após ter salientado em termos gerais que os argumentos do Grão-Ducado do Luxemburgo e da FFT que criticam este fundamento jurídico são examinados nos n.ºs 126 a 187 do acórdão recorrido, a Irlanda não parece visar os números pertinentes deste acórdão. Caso o tivesse feito, este Estado-Membro não poderia, em meu entender, criticar o Tribunal Geral por não ter identificado o fundamento jurídico em causa.

151. Com efeito, e como já demonstrei nas presentes conclusões, o Tribunal Geral pronunciou-se a este respeito no n.º 141 do acórdão recorrido. Antes de expor o seu conteúdo, afirmando que, quando uma medida fiscal é concedida a uma empresa integrada, a Comissão pode comparar a carga fiscal que resulta da aplicação dessa medida com a que resulta da aplicação das regras de tributação «normal» do direito nacional de uma empresa autónoma colocada numa situação comparável, o Tribunal Geral preocupou-se em especificar que o princípio da plena concorrência *decorre do direito nacional* e, em particular, que «quando o direito fiscal nacional não faz nenhuma distinção entre as empresas integradas e as empresas autónomas para efeitos de sujeição ao imposto sobre as sociedades, esse direito pretende tributar o lucro resultante da atividade económica de uma empresa integrada como se resultasse de transações efetuadas a preços de mercado». Uma vez identificado o fundamento jurídico do princípio da plena concorrência, o Tribunal Geral considerou, em substância, no n.º 145 do acórdão recorrido, que este princípio era aplicável no caso em apreço, na medida em que o Código dos Impostos luxemburguês visava tributar as sociedades integradas e as sociedades autónomas do mesmo modo a título de imposto sobre as sociedades.

152. Embora este fundamento jurídico não resista ao teste de conformidade com a jurisprudência pertinente, tal como resulta da apreciação da quinta alegação do primeiro fundamento do recurso, não é possível negar que, no entanto, foi identificado pelo Tribunal Geral, o que priva incontestavelmente de qualquer fundamento a alegação relativa a uma eventual falta de fundamentação do acórdão recorrido quanto a este ponto.

153. As considerações anteriores explicam a razão pela qual, como observa corretamente a Irlanda, os n.ºs 151 a 154 do acórdão recorrido não indicam qual é o fundamento do princípio da plena concorrência. Com efeito, nos n.ºs 149 a 154, o Tribunal Geral pretendeu precisamente demonstrar que os argumentos apresentados pelo Grão-Ducado do Luxemburgo e pela FFT não eram suscetíveis de infirmar a conclusão a que *já* se tinha chegado, designadamente, que o princípio da plena concorrência tinha origem no direito nacional.

154. Quanto à alegação relativa ao carácter contraditório da fundamentação, afigura-se que esta alegação resulta de uma incorreta compreensão dos n.ºs 150 e 161 do acórdão recorrido. Com efeito, a Irlanda parte da premissa de que o Tribunal Geral sugeriu a existência de uma diferença entre a qualificação de «princípio geral de igualdade de tratamento em matéria de tributação», que pertence ao princípio da plena concorrência segundo o n.º 150, e a qualificação de «princípio geral de igualdade de tratamento perante o imposto», que não pertence a este princípio segundo o n.º 161. Em meu entender, esta premissa é errada.

155. No n.º 150 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral declarou que a Comissão tinha indicado, no considerando 228 da decisão controvertida, que o princípio da plena concorrência era «um princípio geral de igualdade de tratamento em matéria de tributação, *que era abrangido pela aplicação do artigo 107.º TFUE*»⁸¹. No n.º 161 do mesmo acórdão, o Tribunal Geral respondeu a

⁸¹ O sublinhado é meu.

uma alegação apresentada pela Irlanda e pela FFT segundo a qual esta formulação não podia ser entendida no sentido de que afirmava a existência de um «princípio geral de igualdade de tratamento perante o imposto *inerente ao artigo 107.º, n.º 1, TFUE*»⁸². Assim, o Tribunal Geral limitou-se a afastar uma das eventuais interpretações do considerando 228 da decisão controvertida, tal como reproduzido no n.º 150 do acórdão recorrido, nomeadamente, a interpretação de que o fundamento jurídico do princípio da plena concorrência residia no artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Deste modo, não vislumbro qualquer contradição entre o n.º 150 e o n.º 161 do acórdão recorrido. Por conseguinte, entendo que esta alegação deve ser rejeitada.

156. À luz destas considerações, proponho que o Tribunal de Justiça julgue improcedente o terceiro fundamento.

d) Quanto ao quarto fundamento

1) Argumentos das partes

157. Com o seu quarto fundamento, a Irlanda alega que o Tribunal Geral errou ao afastar o argumento, apreciado nos n.ºs 180 a 184 do acórdão recorrido, relativo ao facto de a Comissão, ao impor o seu princípio da plena concorrência, ter violado o princípio da segurança jurídica. Ao afirmar, no n.º 183 do acórdão recorrido, que era «previsível» que a Comissão pudesse verificar se o método de determinação dos preços de transferência se afastava de um preço que teria sido fixado em condições de mercado, a fim de examinar se a referida decisão antecipativa conferia uma vantagem, o Tribunal Geral ignorou que o princípio desenvolvido pela Comissão é uma norma nova cujo conteúdo a Administração Fiscal luxemburguesa não podia conhecer antecipadamente. Mesmo que a Administração Fiscal luxemburguesa tivesse podido esperar que a Comissão iria verificar se sociedade integrada era tratada para efeitos fiscais do mesmo modo que uma sociedade autónoma, não poderia prever que a Comissão aplicaria a sua própria versão do princípio da plena concorrência nem poderia conhecer o seu conteúdo.

158. A Comissão opõe-se a todo o raciocínio da Irlanda.

2) Apreciação

159. Antes de mais, há que delimitar cuidadosamente o âmbito do presente fundamento. Afigura-se que a Irlanda põe em causa a recusa do Tribunal Geral em reconhecer que a apreciação da existência de uma vantagem efetuada à luz de um quadro jurídico totalmente inovador e, por isso, imprevisível para a Administração Fiscal nacional constituía uma violação do princípio da segurança jurídica. Com efeito, o fundamento e o conteúdo do princípio da plena concorrência não foram objeto de elaboração por parte da Comissão antes da adoção da decisão controvertida, nomeadamente através da publicação de atos de *soft law*, tais como um manual ou orientações.

160. É certo que não é possível negar que a abordagem adotada pela Comissão na decisão controvertida apresenta um certo grau de novidade. Com efeito, importa recordar que não se encontra qualquer indício do princípio da plena concorrência, tal como concebido pela Comissão na decisão controvertida e validado pelo Tribunal Geral no acórdão recorrido, na prática decisória anterior da Comissão em matéria de auxílios fiscais. A este respeito, já foi

⁸² O sublinhado é meu.

realizado um trabalho de exegese nas presentes conclusões para demonstrar que no acórdão recorrido foi erradamente confirmado o caráter correto da leitura que resulta da decisão controvertida, segundo a qual o Acórdão Forum 187 ratificou a utilização desse princípio da plena concorrência para efeitos da análise da existência da vantagem.

161. No entanto, não creio que isso permita concluir pela existência de uma violação do princípio da segurança jurídica.

162. A este respeito, importa referir uma vez mais o Acórdão Forum 187, na passagem em que o Tribunal de Justiça adotou a leitura efetuada pelo advogado-geral P. Léger segundo a qual, embora seja inquestionável que a Comissão é obrigada a respeitar o princípio da segurança jurídica quando cumpre a sua missão de fiscalização dos auxílios de Estado, esta exigência é indissociável daquela que se refere ao respeito do *princípio da legalidade* e, por conseguinte, das disposições dos artigos 107.º e 108.º TFUE⁸³. Assim, o Tribunal de Justiça considerou, em substância, que não era possível constatar qualquer violação da segurança jurídica quando a Comissão alterava a sua apreciação na qualificação de uma medida fiscal nacional como auxílio de Estado. Ora, em meu entender, não há qualquer dúvida de que a conclusão sobre a relação entre os princípios da segurança jurídica e da legalidade é igualmente válida para uma apreciação da Comissão, inovadora relativamente à sua prática decisória anterior. Daqui decorre que o princípio da segurança jurídica não se opõe a que a Comissão efetue, como no caso em apreço, uma apreciação inovadora sobre a questão de saber se uma medida estatal constitui um auxílio de Estado quando considera que essa é a conclusão à qual deve conduzir uma aplicação correta dos artigos 107.º, n.º 1, e 108.º TFUE. De resto, no n.º 142 das presentes conclusões foi explicado que o mérito de uma apreciação da Comissão sobre a qualificação de uma medida estatal como auxílio de Estado não pode ser posta em causa ao abrigo do princípio da segurança jurídica.

163. De igual modo, o princípio da segurança jurídica não exige de forma alguma que a nova interpretação que a Comissão pretende introduzir na análise efetuada nos termos do artigo 107.º, n.º 1, TFUE seja previamente exposta em manuais ou orientações. Embora estes atos contribuam para garantir a transparência, a previsibilidade e a segurança jurídica da ação empreendida pela Comissão, conforme o Tribunal de Justiça recordou diversas vezes⁸⁴, não são de modo algum necessários para justificar a legalidade de tal iniciativa.

164. Nestas condições, considero que a afirmação que figura no n.º 183 do acórdão recorrido não é criticável do ponto de vista jurídico.

165. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça julgue improcedente o quarto fundamento.

⁸³ V. Acórdão de 22 de junho de 2006, Bélgica e Forum 187/Comissão (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416, n.ºs 73 a 76), e Conclusões apresentadas pelo advogado-geral P. Léger nos processos apensos Bélgica e Forum 187/Comissão (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:89, n.º 219).

⁸⁴ V. Acórdão de 14 de novembro de 2018, Comissão/Grécia (C-93/17, EU:C:2018:903, n.º 119 e jurisprudência referida).

e) Quanto ao quinto fundamento

1) Argumentos das partes

166. Com o seu quinto fundamento, dirigido contra os n.ºs 100 a 117 do acórdão recorrido, a Irlanda critica o Tribunal Geral por ter rejeitado a sua argumentação segundo a qual a decisão controvertida equivaleria, em violação dos artigos 3.º, 4.º e 5.º TUE e do artigo 114.º TFUE, a consagrar uma harmonização disfarçada contrária ao princípio da repartição de competências. Em seu entender, a Comissão invocou na decisão controvertida regras que não fazem parte do regime fiscal nacional, sem ter em conta as disposições aplicáveis deste. A Irlanda salienta que, caso a Comissão obtiver ganho de causa no presente processo, o princípio da plena concorrência da Comissão impõe-se a todos os Estados-Membros, independentemente do que está previsto na sua própria legislação fiscal.

167. A Comissão responde que efetivamente apreciou a decisão antecipativa em causa à luz do regime geral do imposto sobre as sociedades no Luxemburgo e que, se o acórdão do Tribunal Geral fosse confirmado no que respeita à constatação da existência de uma vantagem seletiva, isso significaria simplesmente que os Estados-Membros que tributam as sucursais ou filiais das sociedades multinacionais ao abrigo das suas regras comuns como se fossem entidades distintas não podem escapar à fiscalização das suas decisões fiscais antecipativas sob o ângulo da regulamentação dos auxílios de Estado, apenas porque a sua legislação fiscal não codifica explicitamente os critérios de atribuição de lucros a estas sucursais ou filiais.

2) Apreciação

168. A título preliminar, importa observar que a Irlanda não contesta a integralidade do raciocínio seguido pelo Tribunal Geral nos n.ºs 100 a 117 do acórdão recorrido. Com efeito, faz questão de precisar que aprova a primeira parte deste raciocínio, na qual o Tribunal Geral sublinhou que as regras em matéria de auxílios de Estado são aplicáveis às medidas fiscais nacionais. As suas alegações visam unicamente a constatação que resulta do n.º 113 do acórdão recorrido.

169. Após ter recordado, no n.º 112 do referido acórdão, que a Comissão não dispõe de uma competência que lhe permita definir de forma autónoma a tributação dita «normal» de uma empresa integrada, fazendo abstração das regras fiscais nacionais, o Tribunal Geral declarou erradamente, no n.º 113 do referido acórdão, que, na decisão controvertida, a Comissão tinha simplesmente verificado se a decisão antecipativa em causa conferia ao seu beneficiário uma vantagem em relação à tributação dita «normal», *tal como definida pelo direito fiscal nacional*. De resto, o carácter errado desta conclusão é corroborado, segundo a Irlanda, pelo facto de o Tribunal Geral ter admitido, no n.º 149 do acórdão recorrido, que a Comissão não tinha apreciado se a decisão antecipativa em causa respeitava o direito fiscal luxemburguês.

170. Por outras palavras, o presente fundamento resume-se a contestar o recurso da Comissão ao princípio da plena concorrência para efeitos da determinação da tributação «normal», efetuado independentemente de qualquer referência à existência deste princípio no direito nacional. Por conseguinte, a resposta que deve ser dada a este fundamento coincide com a resposta dada à questão de saber se as apreciações do Tribunal Geral quanto ao quadro de referência que serve para determinar a eventual existência de uma vantagem fiscal devem, ou não, ser confirmadas.

171. A este respeito, saliento que, de facto, não é surpreendente que, tratando-se de um espaço jurídico caracterizado pela coexistência entre as regras do Tratado sobre os auxílios de Estado e as normas fiscais nacionais, no qual a prevenção do risco de sobreposição das primeiras às segundas implica a necessidade de apreciar a existência de uma vantagem à luz de um quadro de referência nacional, a violação da repartição de competências entre a União e os seus Estados-Membros depende da questão de saber se o quadro de referência foi corretamente delimitado.

172. Tendo em conta a proposta apresentada nas presentes conclusões de declarar procedente o primeiro fundamento do recurso, na medida em que o princípio da plena concorrência utilizado na decisão controvertida não é uma regra expressamente codificada no direito nacional, considero, à semelhança da parte recorrente, que o acórdão recorrido viola, no seu n.º 113, as disposições do Tratado que regulam a repartição de competências entre a União e os seus Estados-Membros (artigo 3.º, n.º 6, artigo 4.º, n.º 1, e artigo 5.º, n.ºs 1 e 2) e que preveem uma proibição de harmonização em matéria fiscal (artigo 114.º, n.º 2, TFUE).

173. Por conseguinte, convido o Tribunal de Justiça a julgar igualmente procedente o quinto fundamento.

B. Quanto ao segundo fundamento

174. Com o segundo fundamento, a Irlanda alega, em substância, que o Tribunal Geral concluiu erradamente que, no caso em apreço, a Comissão podia invocar a presunção de seletividade, segundo a qual uma medida é presumivelmente seletiva quando confere uma vantagem e quando se trata de um auxílio individual, na medida em que uma decisão fiscal é um auxílio individual.

175. A Comissão alega que este fundamento deve ser julgado inoperante. Com efeito, a decisão controvertida demonstrou igualmente a seletividade da decisão antecipativa em causa através da análise em três etapas aplicáveis aos regimes de auxílios e o Tribunal Geral aprovou-a nos n.ºs 360 a 366 do acórdão recorrido. Uma vez que a Irlanda não contestou estes números no seu recurso, a conclusão relativa à seletividade da decisão antecipativa em causa continuaria a ser válida mesmo que o presente fundamento fosse julgado procedente.

176. No que respeita ao mérito, a Comissão responde que não se pode considerar que uma decisão antecipativa individual foi concedida no âmbito de um regime geral de auxílios. Com efeito, segundo a Comissão, quando aprova um acordo em matéria de preços de transferência numa decisão antecipativa, uma Administração Fiscal tem a possibilidade de influenciar o facto de um auxílio ser, ou não, concedido num caso individual, uma vez que pode aprovar quer um acordo que produz um resultado de plena concorrência quer um método que se afasta desse resultado. Além disso, no caso em apreço, os elementos constitutivos da vantagem resultam exclusivamente da decisão antecipativa em causa e não de disposições de direito luxemburguês com base no qual essa decisão antecipativa foi adotada.

1. Quanto ao carácter operante

177. Importa constatar que, na decisão controvertida, a seletividade é apreciada mediante recurso não apenas a uma presunção, mas também à análise em três etapas já descrita nas presentes conclusões. Esta análise, efetuada a título subsidiário, foi validada pelo Tribunal Geral nos n.ºs 360 a 366 do acórdão recorrido.

178. A este respeito, afigura-se necessário recordar, assim como faz o Tribunal Geral no n.º 361 do acórdão recorrido, que as duas primeiras etapas da referida análise, ou seja, as relativas, respetivamente, à determinação do quadro de referência e à verificação da existência de uma derrogação a este, foram apreciadas *de forma concomitante* à vantagem económica e que a questão de saber se a decisão antecipativa derroga o quadro de referência, quer seja o mais amplo ou o mais limitado, *coincidia* com a constatação da vantagem conferida à empresa beneficiária.

179. Tendo em conta o exposto, limito-me a salientar que esta análise subsidiária não pode manter a sua validade caso o Tribunal de Justiça decida, no acórdão que vier a proferir, censurar as conclusões do Tribunal Geral relativas ao fundamento do princípio da plena concorrência, como o convido a fazer nas presentes conclusões, o que, por sua vez, teria por efeito infirmar toda a sua apreciação da vantagem seletiva, tanto no raciocínio a título principal como no raciocínio a título subsidiário.

180. Por conseguinte, sugiro que o Tribunal de Justiça declare que o presente fundamento não é inoperante.

2. Quanto ao mérito

181. No que respeita à presunção de seletividade, importa recordar que esta foi evocada pela primeira vez no Acórdão Comissão/MOL, no qual o Tribunal de Justiça declarou que «a exigência de seletividade diverge consoante a medida em causa seja encarada como regime geral de auxílio ou como auxílio individual», acrescentando em seguida que «[n]este último caso, a identificação da vantagem económica permite, em princípio, presumir a sua seletividade»⁸⁵. Assim, trata-se de uma presunção ilidível, cuja aplicação está sujeita à verificação de uma dupla condição, nomeadamente, a existência de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE e a natureza individual da medida em causa.

182. Até ao momento esta natureza individual foi reconhecida três vezes para efeitos da aplicação da presunção de seletividade. Nos dois primeiros Acórdãos, proferidos pelo Tribunal de Justiça no processo Orange/Comissão⁸⁶ e pelo Tribunal Geral no processo Grécia/Comissão⁸⁷, o litígio tinha por objeto a qualificação de auxílio de Estado de *medidas legislativas nacionais* adotadas, respetivamente, a favor da France Télécom⁸⁸ e da sociedade privada concessionária da exploração de uma parte do porto do Pireu⁸⁹. No terceiro Acórdão do Tribunal de Justiça, relativo ao processo Mytilinaios Anonyms Etairia — Omilos Epicheiriseon, o litígio tinha por objeto a qualificação de auxílio de Estado da medida resultante de um *despacho de medidas*

⁸⁵ Acórdão de 4 de junho de 2015, Comissão/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, n.º 60).

⁸⁶ Acórdão de 26 de outubro de 2016, Orange/Comissão (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

⁸⁷ Acórdão de 13 de dezembro de 2017, Grécia/Comissão (T-314/15, não publicado, EU:T:2017:903).

⁸⁸ Mais especificamente, a lei francesa reduzia a contrapartida que a France Télécom estava obrigada a pagar ao Tesouro Público pela liquidação e pelo serviço de pensões dos seus funcionários. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça confirmou a conclusão do Tribunal Geral segundo a qual uma comparação do beneficiário com outros operadores que se encontrem numa situação de facto e de direito comparável relativamente ao objetivo prosseguido por tal medida não era pertinente, uma vez que se tratava «de uma medida *ad hoc*, que só diz[ia] respeito a uma única empresa e que visa[va] alterar certos condicionalismos concorrenciais que lhe são específicos». V. Acórdão de 26 de outubro de 2016, Orange/Comissão (C-211/15 P, EU:C:2016:798, n.ºs 53 e 54).

⁸⁹ Mais especificamente, a lei grega que ratifica a convenção de concessão celebrada entre o gerente público do porto do Pireu e a Piraeus Container Terminal SA previa uma série de disposições fiscais a favor desta última. No acórdão, o Tribunal Geral reproduziu a formulação utilizada anteriormente pelo Tribunal de Justiça. V. Acórdão de 13 de dezembro de 2017, Grécia/Comissão (T-314/15, não publicado, EU:T:2017:903, n.º 81).

provisórias que declarava inválida a rescisão pela companhia pública de eletricidade grega do contrato previamente celebrado com uma sociedade privada e que concedida a esta uma tarifa preferencial de eletricidade⁹⁰.

183. Por conseguinte, tanto quanto é do meu conhecimento, não há nenhum precedente em que os órgãos jurisdicionais da União tenham sido chamados a examinar, sob este ângulo, uma decisão administrativa. Este exame implica uma apreciação mais complexa, uma vez que tal decisão pode constituir tanto uma medida individual como uma medida concedida com base num regime de auxílios. É precisamente esta a questão jurídica que está no cerne do debate que se desenrola em torno do presente fundamento. Com efeito, a Irlanda critica a conclusão a que o Tribunal Geral chegou no acórdão recorrido, alegando que, contrariamente ao que este declarou, a decisão antecipativa em causa deve ser considerada um auxílio implementado em conformidade com um regime de auxílios, referindo-se assim provavelmente ao regime estabelecido pelo artigo 164.º, n.º 3, do Código dos Impostos e pela Circular n.º 164/2.

184. O Tribunal Geral concluiu pela natureza individual da decisão antecipativa em causa na sequência de uma análise que teve como base, nos n.ºs 342 e 343 do acórdão recorrido, as definições de «auxílio individual» e «regime de auxílios» que figuram, respetivamente, no artigo 1.º, alínea e), e no artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589⁹¹.

185. A primeira destas disposições caracteriza, em substância, o auxílio individual como um auxílio que não é concedido em virtude de um regime de auxílios, ao passo que a segunda sujeita a qualificação de regime de auxílios ao preenchimento de três condições cumulativas. Em primeiro lugar, os auxílios podem ser concedidos individualmente às empresas com fundamento numa disposição. Em segundo lugar, não é necessária qualquer medida de aplicação suplementar para a concessão de tais auxílios. Em terceiro lugar, as empresas às quais podem ser concedidos os auxílios individuais devem ser definidas «de forma geral e abstrata»⁹². Importa acrescentar que, conforme o Tribunal Geral indicou nos n.ºs 346 e 347 do acórdão recorrido e o Tribunal de Justiça confirmou recentemente, a satisfação destas implica, nomeadamente, que os elementos essenciais do regime de auxílios resultem das disposições identificadas como sendo o fundamento jurídico deste regime, e que a autoridade fiscal nacional não goze de um poder de apreciação que lhe permita influenciar o montante do auxílio, as suas características ou as condições da sua atribuição no momento em que adotou a medida⁹³.

186. No entanto, as objeções da Irlanda não incidem sobre a falta de verificação destas condições no caso em apreço. Com efeito, a Irlanda não apresentou qualquer elemento destinado a pôr em causa, nomeadamente, as conclusões do Tribunal Geral relativas à origem jurídica dos elementos constitutivos do auxílio de Estado alegadamente concedido através da decisão antecipativa em causa e o alcance da margem de apreciação de que dispunha a Administração Fiscal luxemburguesa no momento da adoção das decisões antecipativas⁹⁴.

⁹⁰ Acórdão de 11 de dezembro de 2019, *Mytilinaios Anonymos Etairia — Omilos Epicheiriseon* (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, n.º 69), no qual o Tribunal de Justiça declarou, em substância, que a presunção de seletividade era aplicável na medida em que os efeitos desse despacho «se limitaram às partes no litígio em causa».

⁹¹ Regulamento do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO 2015, L 248, p. 9).

⁹² Acórdão de 16 de setembro de 2021, *Comissão/Bélgica e Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, n.º 60).

⁹³ Acórdão de 16 de setembro de 2021, *Comissão/Bélgica e Magnetrol International* (C-337/19 P, EU:C:2021:741, n.º 105).

⁹⁴ N.ºs 351 e 352 do acórdão recorrido.

187. A Irlanda afirma, em substância, que uma configuração em que todas as decisões fiscais se limitam a aplicar uma disposição legislativa que, de resto, constitui a base de várias outras decisões significa que se está perante um regime de auxílios e de uma série de medidas individuais concedidas com base nesse regime. Assim, em meu entender, evoca um conceito de «regime de auxílios» com um alcance *mais amplo* do que o previsto no artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589. Com efeito, na sequência do seu raciocínio, a Irlanda critica o Tribunal Geral por ter extraído este conceito de um ato de direito derivado, não obstante o facto de a seletividade, enquanto componente do conceito de auxílio de Estado, decorrer diretamente do Tratado e não dever depender das definições que figuram na legislação.

188. Com efeito, segundo a Irlanda, o conceito de seletividade tal como é caracterizado pela jurisprudência prova que, numa configuração que foi objeto de análise, é necessário proceder a um exame comparativo baseado na tomada em consideração das situações de outras empresas que puderam beneficiar do mesmo tratamento que a empresa destinatária da decisão antecipativa.

189. Em apoio do argumento, a Irlanda refere o Acórdão Comissão/Hansestadt Lübeck⁹⁵. Ora, afigura-se evidente que este acórdão não pode de modo algum corroborar este argumento, na medida em que não existia qualquer dúvida de que, no processo que lhe deu origem, a medida estatal erradamente qualificada de seletiva pela Comissão, designadamente, um regulamento adotado pelo gestor do aeroporto de Lübeck e relativo às taxas devidas por todas as companhias aéreas que utilizam esse aeroporto, constituía um regime de auxílios, o que torna imperativo o exame comparativo descrito no número anterior das presentes conclusões.

190. Com o mesmo objetivo, a Irlanda refere igualmente o Acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça no processo Comissão/MOL⁹⁶. Recorde-se que este processo tinha por objeto uma lei da indústria extrativa húngara que previa que qualquer empresa de exploração mineira que exercesse a sua atividade mediante uma autorização de exploração tinha o direito de pedir, apenas uma vez, à autoridade das minas, a prorrogação do prazo previsto para a exploração dos campos em causa. Em caso de acordo dessa autoridade, um contrato entre o ministro competente e a empresa interessada determinava a taxa de exploração aplicada aos referidos campos dentro de um limite máximo e de um limite mínimo previamente estabelecidos pela lei.

191. Ora, é verdade que, no que respeita ao carácter seletivo de um acordo de prorrogação celebrado entre a referida autoridade e essa empresa, o Tribunal de Justiça declarou efetivamente, à semelhança do Tribunal Geral, que a Comissão não tinha conseguido demonstrar a existência de tal carácter por não ter verificado se a MOL tinha beneficiado de um tratamento preferencial em relação a qualquer empresa suscetível de se encontrar numa situação comparável. É igualmente verdade que, no momento da celebração de acordos de prorrogação como o que está em causa, a autoridade nacional aplicava uma disposição da lei da indústria extrativa e que esta podia constituir a base de outros acordos em situações análogas. No entanto, não creio que se possa deduzir deste acórdão, como parece fazer a Irlanda, que estes dois únicos elementos são suficientes para concluir, no caso em apreço, pela existência de um auxílio concedido ao abrigo de um regime de auxílios e, por isso, pela inaplicabilidade da presunção de seletividade. Com efeito, importa recordar que, nesse processo, o Tribunal de Justiça foi chamado a pronunciar-se sobre a questão de saber se a margem de apreciação da autoridade nacional na fixação da taxa de exploração no momento da celebração dos acordos de prorrogação permitia concluir que o acordo em causa era seletivo. Após ter salientado o carácter singular da medida em causa («disposições facultativas de direito nacional que preveem a

⁹⁵ Acórdão de 21 de dezembro de 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

⁹⁶ Acórdão de 4 de junho de 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

imposição de encargos suplementares»), o Tribunal de Justiça respondeu negativamente, explicando que «a margem de apreciação em questão no presente processo serve para ponderar um encargo suplementar imposto aos operadores económicos para ter em conta imperativos que decorrem do princípio da igualdade de tratamento e, portanto, se distingue, *na sua natureza*, dos casos em que o uso de tal margem está ligado à concessão de uma vantagem a favor de um determinado operador económico»⁹⁷.

192. Uma vez que a inaplicabilidade da presunção de seletividade depende, assim, da medida estatal objeto da análise⁹⁸, não compreendo como é possível considerar que esse acórdão fornece critérios que podem ser aplicados para além da situação que foi apreciada pelo Tribunal de Justiça. Para chegar à mesma conclusão no caso em apreço, entendo que é necessário demonstrar que se está igualmente perante uma «disposição facultativa de direito nacional que prevê a imposição de encargos suplementares». A este respeito, há que salientar, em primeiro lugar, que, como foi confirmado pelo Grão-Ducado do Luxemburgo na audiência, o artigo 164.º, n.º 3, do Código Tributário não tem carácter facultativo, uma vez que é aplicável às empresas integradas mesmo que estas não solicitem uma decisão antecipativa da Administração Fiscal luxemburguesa. Em segundo lugar, afigura-se evidente que este artigo não impõe de modo algum encargos suplementares às referidas empresas.

193. Em conclusão, a jurisprudência relativa à seletividade invocada pela Irlanda não permite uma interpretação que confira ao conceito de «regime de auxílios» um alcance mais amplo do que aquele que lhe é reconhecido pelo Regulamento 2015/1589, como alega este Estado-Membro. Assim, esta jurisprudência não permite afastar a qualificação da decisão antecipativa em causa como auxílio individual, conforme resulta dos n.ºs 350 a 355 do acórdão recorrido. Por conseguinte, entendo que o Tribunal Geral não cometeu um erro ao declarar que a Comissão demonstrou corretamente o carácter seletivo da decisão antecipativa em causa mediante a aplicação da presunção de seletividade.

194. À luz destas considerações, sugiro que o Tribunal de Justiça julgue improcedente o segundo fundamento apresentado pela Irlanda.

195. Para razões de exaustividade, considero que é necessário acrescentar uma precisão. Quando alegaram no Tribunal Geral que a decisão antecipativa em causa devia ser considerada um auxílio concedido ao abrigo de um regime de auxílios, as partes recorrentes em primeira instância não alegaram que este último tinha por base o artigo 164.º, n.º 3, L.I.R. e na Circular n.º 164/2, conjuntamente com uma prática constante da Administração Fiscal luxemburguesa relativamente a decisões antecipativas concedidas a sociedades de financiamento e de tesouraria distintas da FFT. Caso a existência dessa prática administrativa constante tivesse sido confirmada, a resposta que defendo no número anterior seria provavelmente a oposta.

196. Isto constitui a consequência da tomada em consideração da interpretação do conceito de «regime de auxílios», consagrado no artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589, que foi recentemente fornecida pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Comissão/Bélgica e Magnetrol International em relação às isenções fiscais dos lucros excedentários concedidas pelas autoridades belgas sob a forma de decisões antecipativas. Na apreciação do cumprimento da primeira condição prevista pelo referido artigo, o Tribunal de Justiça precisou, com efeito, que a

⁹⁷ Acórdão de 4 de junho de 2015, Comissão/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, n.º 65). O sublinhado é meu.

⁹⁸ Quanto a este ponto, v., igualmente, Conclusões apresentadas pelo advogado-geral N. Wahl no processo Comissão/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, n.º 67), segundo as quais «importa, tendo em conta a natureza absolutamente singular da medida em questão, evitar qualquer analogia precipitada com a análise da seletividade dos regimes que o juiz da União teve de conhecer até agora».

«disposição» do regime em que se baseia a concessão dos auxílios individuais pode igualmente ser uma prática administrativa constante das autoridades fiscais de um Estado-Membro «quando essa prática revela uma “abordagem sistemática”, cujas características correspondem às exigências previstas [no referido artigo]», e que a tomada em consideração de tal prática administrativa não está limitada às situações em que não existe nenhuma disposição legal com base no regime em causa⁹⁹. Ora, conforme resulta desse acórdão, a existência da referida prática administrativa implica geralmente que as outras condições estão igualmente reunidas, uma vez que o Tribunal de Justiça considera que as condições previstas no artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589 estão «intrinsecamente ligadas»¹⁰⁰.

IV. Quanto ao recurso no Tribunal Geral

197. Nos termos do artigo 61.º, primeiro parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, quando o recurso é julgado procedente e o Tribunal de Justiça anula a decisão do Tribunal Geral, pode decidir definitivamente o litígio, se estiver em condições de ser julgado. Considero que é o que sucede no presente processo.

198. Resulta das considerações que figuram nos n.ºs 101 a 113 e nos n.ºs 167 a 174 das presentes conclusões que o Tribunal Geral cometeu um erro de direito, no acórdão recorrido, ao validar a apreciação da existência de uma vantagem económica à luz de um quadro de referência que inclui um princípio de plena concorrência que não resulta do direito fiscal nacional e, assim, violou igualmente as disposições que regulam a repartição de competências entre a União e os seus Estados-Membros.

199. Assim, considero que o Tribunal de Justiça deve julgar procedente a primeira e a terceira parte do primeiro fundamento apresentado pelo Grão-Ducado do Luxemburgo no processo T-755/15, bem como a primeira alegação do primeiro fundamento invocado pela FFT no processo T-759/15 e anular, conseqüentemente, a decisão controvertida.

V. Quanto às despesas

200. Nos termos do artigo 184.º, n.º 2, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, se o recurso for julgado procedente e o Tribunal de Justiça decidir definitivamente o litígio, decidirá igualmente sobre as despesas.

201. Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo, aplicável ao processo de recurso de uma decisão do Tribunal Geral por força do artigo 184.º, n.º 1, desse mesmo regulamento, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Irlanda, a FFT e o Grão-Ducado do Luxemburgo pedido essa condenação, há que condenar a Comissão nas despesas efetuadas pelo Grão-Ducado do Luxemburgo no Tribunal Geral e nas despesas efetuadas pela Irlanda no âmbito do presente recurso. Além disso, há que condená-la nas despesas efetuadas pela FFT no Tribunal Geral e no âmbito do presente recurso.

⁹⁹ Acórdão de 16 de setembro de 2021, Comissão/Bélgica e Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, n.ºs 79 a 81).

¹⁰⁰ V., nomeadamente, Acórdão de 16 de setembro de 2021, Comissão/Bélgica e Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, n.ºs 106 e 121).

202. Nos termos do artigo 140.º, n.º 1, do Regulamento de Processo, os Estados-Membros e as instituições que intervenham no litígio devem suportar as suas próprias despesas. O Grão-Ducado do Luxemburgo, interveniente no litígio, deve, portanto, suportar as suas próprias despesas efetuadas no âmbito do presente recurso.

VI. Conclusão

203. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça decida o seguinte:

- 1) O Acórdão do Tribunal Geral da União Europeia de 24 de setembro de 2019, Luxemburgo e Fiat Chrysler Finance Europe/Comissão (T-755/15 e T-759/15, EU:T:2019:670) é anulado.
- 2) É dado provimento aos recursos interpostos pelo Grão-Ducado do Luxemburgo e pela Fiat Chrysler Finance Europe no Tribunal Geral da União Europeia.
- 3) A Decisão (UE) 2016/2326 da Comissão de 21 de outubro de 2015, relativa ao auxílio estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) concedido pelo Luxemburgo à Fiat é anulada.
- 4) A Comissão Europeia é condenada a suportar as suas próprias despesas e as despesas efetuadas pelo Grão-Ducado do Luxemburgo no Tribunal Geral e as despesas efetuadas pela Irlanda no âmbito do presente recurso. Além disso, é condenada a suportar as despesas efetuadas pela Fiat Chrysler Finance Europe no Tribunal Geral e no âmbito do presente recurso.
- 5) O Grão-Ducado do Luxemburgo suporta as suas próprias despesas efetuadas no âmbito do presente recurso.