



# Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOMNUL PRIIT PIKAMÄE  
prezentate la 16 decembrie 2021<sup>1</sup>

**Cauza C-898/19 P**

**Irlanda  
împotriva**

**Comisiei Europene**

„Recurs – Ajutoare de stat – Ajutor pus în aplicare de Marele Ducat al Luxemburgului – Decizie prin care ajutorul este declarat incompatibil cu piața internă și ilegal și prin care se dispune recuperarea sa – Decizie fiscală anticipativă (*tax ruling*) – Principiul concurenței depline – Avantaj – Cadru de referință – Impozitarea denumită «normală» – Caracter selectiv – Presumție”

## Cuprins

I.	Introducere .....	3
II.	Istoricul cauzei .....	4
	A. Cu privire la decizia anticipativă acordată FFT de autoritățile fiscale luxemburghize și la procedura administrativă în fața Comisiei .....	4
	B. Cu privire la decizia în litigiu .....	4
	1. Descrierea conținutului esențial al deciziei anticipative în cauză .....	4
	2. Descrierea normelor luxemburghize relevante .....	5
	3. Aprecierea deciziei anticipative în cauză .....	5
	C. Procedura în fața Tribunalului și hotărârea atacată .....	7
	D. Procedura în fața Curții și concluziile părților în recurs .....	9
III.	Cu privire la recurs .....	10

<sup>1</sup> Limba originală: franceza.

A.	Cu privire la primul, la al treilea, la al patrulea și la al cincilea motiv . . . . .	10
1.	Cu privire la caracterul operant . . . . .	10
2.	Cu privire la admisibilitate . . . . .	12
3.	Cu privire la temeinicie . . . . .	12
a)	Observații introductive cu privire la avantajul și la selectivitatea în materie fiscală . . . . .	12
1)	Cu privire la „importanța sporită” a determinării cadrului de referință în cazul unor măsuri fiscale . . . . .	12
2)	Cu privire la determinarea cadrului de referință (și a impozitării „normale”) în materie fiscală . . . . .	14
b)	Cu privire la primul motiv . . . . .	16
1)	Argumentele părților . . . . .	16
2)	Aprecieri . . . . .	16
i)	Observații introductive: cu privire la originea principiului concurenței depline . . . . .	16
ii)	Cu privire la principiul concurenței depline în hotărârea atacată . . . . .	18
iii)	Cu privire la temeiul principiului concurenței depline . . . . .	19
iv)	Cu privire la conținutul principiului concurenței depline și la principiul securității juridice . . . . .	28
3)	Concluzie cu privire la primul motiv . . . . .	30
c)	Cu privire la al treilea motiv . . . . .	30
1)	Argumentele părților . . . . .	30
2)	Aprecieri . . . . .	30
d)	Cu privire la al patrulea motiv . . . . .	32
1)	Argumentele părților . . . . .	32
2)	Aprecieri . . . . .	32
e)	Cu privire la al cincilea motiv . . . . .	33
1)	Argumentele părților . . . . .	33
2)	Aprecieri . . . . .	34
B.	Cu privire la al doilea motiv . . . . .	35

1. Cu privire la caracterul operant . . . . .	35
2. Cu privire la temeinicie . . . . .	36
IV. Cu privire la acțiunea în fața Tribunalului . . . . .	39
V. Cu privire la cheltuielile de judecată . . . . .	40
VI. Concluzie . . . . .	40

## I. Introducere

1. „Decizia fiscală” este o practică curentă care permite întreprinderilor să solicite administrației fiscale o „decizie anticipativă” privind impozitul pe care acestea îl vor datora. Termenul „ruling” desemnează, în general, adoptarea de către o administrație fiscală, cel mai adesea la cererea contribuabilului, a unei poziții oficiale cu privire la aplicarea anumitor dispoziții legislative în vigoare în privința unei situații sau a uneia sau mai multor operațiuni care nu au produs încă efecte fiscale. Astfel, contribuabilii urmăresc să obțină asigurări care sunt obligatorii pentru administrație în ceea ce privește tratamentul fiscal aplicat operațiunilor lor.

2. Începând din luna iunie 2014, Comisia Europeană a lansat o serie de investigații având ca obiect verificarea conformității cu normele din tratat privind ajutoarele de stat a practicilor autorităților fiscale ale mai multor state membre referitor la întreprinderi multinaționale, în privința, în special, a repartizării profiturilor între diferitele state în care aceste întreprinderi își desfășoară activitatea. Una dintre aceste investigații a condus la adoptarea deciziei referitoare la ajutorul care ar fi fost acordat de autoritățile fiscale luxemburghize grupului Fiat<sup>2</sup>.

3. În același timp, în luna noiembrie 2014, dezvăluirile anchetei jurnalistice denumite „Lux Leaks” au adus acest subiect în atenția marelui public, stârnind adesea reacții de indignare<sup>3</sup>. În urma acestor dezvăluiri, mai mulți responsabili politici au întreprins, atât pe plan european, cât și pe plan internațional, acțiuni pentru a remedia ceea ce era din acel moment perceput ca fiind o încălcare gravă a echității fiscale. Cea mai recentă dintre aceste acțiuni s-a concretizat într-un acord de creare a unui impozit global pe venitul întreprinderilor multinaționale<sup>4</sup>.

4. Deși este conștientă de contextul politic, economic și chiar social al prezentei cauze, în hotărârea care urmează să fie pronunțată, Curtea va trebui să examineze problemele pe care le suscită abordarea reținută de Comisie în decizia în litigiu numai în lumina considerațiilor juridice. Hotărârea pronunțată de Tribunal în cauzele Luxemburg și Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia<sup>5</sup>, care a confirmat această abordare, face obiectul prezentului recurs.

<sup>2</sup> Decizia (UE) 2016/2326 a Comisiei din 21 octombrie 2015 privind ajutorul de stat SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) pus în aplicare de Luxemburg în favoarea Fiat (JO 2016, L 351, p. 1, denumită în continuare „decizia în litigiu”).

<sup>3</sup> Este vorba despre o anchetă realizată împreună de consorțiul jurnaliștilor de investigație americani ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists) (ICIJ) și de alte 40 de mass-media. În această privință, a se vedea în special articolul publicat în ziarul *Le Monde*, disponibil la următoarea adresă de internet: [https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg\\_4518895\\_4862750.html](https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html)

<sup>4</sup> În această privință, a se vedea în special documentul „Declarație privind o soluție care se întemeiază pe doi piloni pentru a rezolva provocările fiscale generate de digitalizarea economiei”, discutat în Cadrul incluziv al OCDE/G20 privind erodarea bazei de impunere și transferul profiturilor și aprobat de 137 de instanțe membre la 8 octombrie 2021, disponibil la următoarea adresă de internet: <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>

<sup>5</sup> Hotărârea din 24 septembrie 2019 (T-755/15 și T-759/15, denumită în continuare „hotărârea atacată”, EU:T:2019:670).

5. Caracterul novator al abordării Comisiei a constat în special în introducerea principiului concurenței depline în examinarea existenței unui avantaj economic. Având în vedere temeiul său juridic contestat, introducerea acestei noțiuni în analiza impusă de articolul 107 alineatul (1) TFUE va determina Curtea să ridice problema frontierei trasate de tratat între autonomia fiscală a statelor membre și interdicția de acordare a ajutoarelor de stat.

## II. Istoricul cauzei

### A. Cu privire la decizia anticipativă acordată FFT de autoritățile fiscale luxemburghize și la procedura administrativă în fața Comisiei

6. La 14 martie 2012, consultantul fiscal al Fiat Chrysler Finance Europe, denumită anterior Fiat Finance and Trade Ltd (denumită în continuare „FFT”), a adresat autorităților fiscale luxemburghize o scrisoare prin care solicita aprobarea unui acord privind prețurile de transfer. În susținerea acestei cereri, el le-a prezentat de asemenea un raport pe care l-a întocmit și care analizează prețurile de transfer aplicate tranzacțiilor efectuate de FFT.

7. La 3 septembrie 2012, autoritățile fiscale luxemburghize au adoptat o decizie anticipativă prin care au răspuns cererii FFT (denumită în continuare „decizia anticipativă în cauză”). Această decizie a fost cuprinsă într-o scrisoare în care se menționa că, „în ceea ce prive[a] scrisoarea din data de 14 martie 2012, referitoare la activitățile de finanțare intragrup ale FFT, s-a confirmat că analiza prețurilor de transfer a fost realizată în conformitate cu Circulara 164/2 din 28 ianuarie 2011 și că aceasta a respectat principiul concurenței depline”.

8. La 19 iunie 2013, Comisia a transmis Marelui Ducat al Luxemburgului o primă solicitare de informații cu privire la practicile naționale în materie de decizii anticipate. Această primă solicitare de informații a fost urmată de numeroase schimburi de informații între Marele Ducat al Luxemburgului și Comisie, până la adoptarea de către aceasta din urmă, la 24 martie 2014, a unei decizii de obligare a Marelui Ducat al Luxemburgului să îi furnizeze informații.

9. La 11 iunie 2014, Comisia a inițiat procedura oficială de investigare prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE cu privire la decizia anticipativă în cauză. La 21 octombrie 2015, Comisia a adoptat decizia în litigiu, prin care a declarat că această decizie anticipativă constituie un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

### B. Cu privire la decizia în litigiu

#### 1. Descrierea conținutului esențial al deciziei anticipative în cauză

10. Comisia a descris decizia anticipativă în cauză drept una care validează o metodă de alocare a profiturilor către FFT din cadrul grupului producător de automobile Fiat/Chrysler, ceea ce a permis FFT să stabilească, în fiecare an, valoarea impozitului pe profit pe care îl datora în Marele Ducat al Luxemburgului. Comisia a precizat că această decizie avea valoare obligatorie pentru administrația fiscală pentru o perioadă de cinci ani, și anume, din anul fiscal 2012 până în anul fiscal 2016<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Considerentele (9) și (52)-(54) ale deciziei în litigiu.

## **2. Descrierea normelor luxemburgheze relevante**

11. Comisia a arătat că decizia anticipativă în cauză a fost adoptată în temeiul articolului 164 alineatul 3 din code des impôts sur les revenus luxembourgeois (loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, telle que modifiée) [Codul privind impozitul pe venit din Luxemburg (Legea din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit, astfel cum a fost modificată, denumită în continuare „Codul impozitelor”)]<sup>7</sup> și al circulaire L.I.R. n° 164/2 du directeur des contributions luxembourgeois, du 28 janvier 2011 [Circulara L. I. R. nr. 164/2 a directorului administrației luxemburgheze a impozitelor din 28 ianuarie 2011 (denumită în continuare „Circulara nr. 164/2”)]. În această privință, Comisia a arătat, pe de o parte, că acest articol a stabilit principiul concurenței depline în dreptul fiscal luxemburghez, conform căruia tranzacțiile efectuate între societățile din cadrul aceleiași grup trebuie să fie remunerate ca și când acestea ar fi fost încheiate între societăți independente prin negociere în circumstanțe comparabile în condiții de concurență deplină. Pe de altă parte, Comisia a observat că Circulara nr. 164/2 a precizat printre altele modul de determinare a unei remunerații în condiții de concurență deplină atunci când aceste tranzacții au fost efectuate de societățile de finanțare de grup<sup>8</sup>.

## **3. Aprecierea deciziei anticipative în cauză**

12. În ceea ce privește a treia și a patra condiție pentru existența ajutorului de stat, Comisia a apreciat că decizia anticipativă în cauză a conferit un avantaj selectiv FFT, în măsura în care aceasta a determinat o reducere a impozitului datorat de societate în Luxemburg, îndepărtându-se de impozitul pe care ar fi trebuit să îl plătească în temeiul regimului general al impozitului pe profit. Ea a ajuns la această concluzie în urma unei examinări concomitente a avantajului și a selectivității, structurată potrivit celor trei etape definite de Curte pentru a stabili dacă o anumită măsură fiscală trebuie să fie calificată drept „selectivă”.

13. În prima etapă a analizei sale, Comisia a considerat că respectivul cadru de referință era regimul general al impozitului pe profit din Luxemburg și că obiectivul acestui regim era impozitarea profiturilor realizate de toate societățile rezidente în Luxemburg. Diferența în calculul profiturilor impozabile între societățile autonome și societățile integrate nu a avut, potrivit Comisiei, niciun impact asupra acestui obiectiv în măsura în care acesta din urmă implica impozitarea profiturilor realizate de toate societățile rezidente, indiferent dacă sunt integrate sau neintegrate. Nu mai mult decât dispozițiile specifice aplicabile grupurilor, care aveau drept obiectiv doar să pună pe picior de egalitate aceste două tipuri de societăți. În plus, obiectivul deciziei anticipative în cauză, și anume cel de a determina profiturile impozabile ale FFT în vederea stabilirii impozitului pe profit în temeiul regimului menționat, confirma că acesta din urmă constituia cadrul de referință, întrucât obiectivul respectiv nu diferenția FFT ca urmare a apartenenței sale la un grup. În acest sens, Comisia a apreciat că societățile integrate și neintegrate se găseau într-o situație de fapt și de drept similară având în vedere obiectivul regimului general al impozitului pe profit din Luxemburg<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Potrivit acestui articol: „Distribuirile ascunse ale profiturilor trebuie incluse în venitul impozabil. O distribuție ascunsă a profiturilor există în special în cazul în care un asociat, membru sau interesat, primește direct sau indirect avantaje de la o societate sau asociație de care nu ar fi beneficiat în mod normal dacă nu ar fi avut această calitate.” Trebuie să se observe că această dispoziție nu mai este în vigoare din momentul în care Marele Ducat al Luxemburgului a introdus noile articole 56 și 56 bis privind principiul concurenței depline în Codul impozitului la 1 ianuarie 2017.

<sup>8</sup> Considerentele (74)-(83) ale deciziei în litigiu.

<sup>9</sup> Considerentele (193)-(199) ale deciziei în litigiu.

14. În a doua etapă a analizei sale, Comisia a arătat mai întâi că chestiunea dacă o măsură fiscală constituie o derogare de la cadrul de referință coincide, în general, cu constatarea unui avantaj conferit beneficiarului prin intermediul acestei măsuri. Potrivit acesteia, atunci când o măsură fiscală determină o reducere nejustificată a impozitului datorat de un beneficiar care, în lipsa acestei măsuri, ar trebui să achite un impozit mai mare în temeiul cadrului de referință, această reducere constituie în același timp avantajul conferit prin măsura menționată și derogarea de la cadrul de referință. În plus, Comisia a amintit că, în cazul unei măsuri individuale precum decizia anticipativă în cauză, identificarea avantajului permite, în principiu, potrivit jurisprudenței, să se prezume selectivitatea acestuia<sup>10</sup>.

15. În ceea ce privește stabilirea avantajului în speță, Comisia a amintit că o măsură fiscală care determină o societate ce aparține unui grup să factureze prețuri de transfer care sunt mai mici decât cele care ar fi practicate între întreprinderi independente conferind un avantaj acestei societăți prin faptul că această măsură are ca rezultat o reducere a bazei sale de impozitare și, în consecință, a impozitului datorat prin aplicarea regimului general al impozitului pe profit. În opinia Comisiei, Curtea a admis astfel principiul concurenței depline, și anume „[p]rincipiul conform căruia tranzacțiile efectuate între societățile din cadrul aceluiași grup ar trebui să fie remunerate ca și când acestea ar fi fost convenite de către societăți independente prin negociere în circumstanțe comparabile, în condiții de concurență deplină”<sup>11</sup>, ca fiind un criteriu de referință pentru a stabili dacă o societate din cadrul unui grup beneficiază de un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În consecință, Comisia a precizat că trebuia să verifice dacă metoda aprobată de administrația fiscală luxemburgheză în decizia anticipativă în cauză s-a abătut de la metoda care conducea la o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață și, prin urmare, de la principiul concurenței depline. Într-o asemenea ipoteză, decizia anticipativă în cauză ar fi considerată, potrivit Comisiei, ca acordând FFT un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE<sup>12</sup>.

16. Având în vedere aceste considerații, Comisia a apreciat că mai multe alegeri de metodă și de parametri și mai multe ajustări, validate de Marele Ducat al Luxemburgului și care stau la baza analizei prețurilor de transfer în cadrul deciziei anticipative în cauză, au condus la o reducere a impozitului pe profit pe care ar fi trebuit să îl achite societățile autonome<sup>13</sup>.

17. Cu titlu subsidiar, Comisia a considerat că, în orice situație, decizia anticipativă în cauză a acordat un avantaj selectiv, inclusiv având în vedere un cadru de referință mai limitat, invocat de Marele Ducat al Luxemburgului și de FFT, alcătuit din articolul 164 alineatul 3 din Codul privind impozitele și din Circulara nr. 164/2, care prevedeau principiul concurenței depline în dreptul fiscal luxemburghez<sup>14</sup>. În plus, Comisia a respins argumentul FFT potrivit căruia, pentru a demonstra existența unui tratament selectiv în favoarea sa, rezultat din decizia anticipativă în cauză, ar fi trebuit să compare această decizie cu practica administrației fiscale luxemburghize întemeiată pe Circulara nr. 164/2, în special cu deciziile anticipative acordate altor societăți de finanțare și de trezorerie, pe care Marele Ducat al Luxemburgului le-a comunicat Comisiei drept eșantion reprezentativ pentru practica sa în materie de decizii anticipative<sup>15</sup>.

<sup>10</sup> Considerentele (216)-(218) ale deciziei în litigiu.

<sup>11</sup> Considerentele (225) și (226) ale deciziei în litigiu.

<sup>12</sup> Considerentele (222)-(227) ale deciziei în litigiu.

<sup>13</sup> Considerentele (234)-(301) ale deciziei în litigiu.

<sup>14</sup> Considerentele (315)-(317) ale deciziei în litigiu.

<sup>15</sup> Considerentele (318)-(336) ale deciziei în litigiu.

18. În a treia etapă a analizei sale, Comisia a observat că nici Marele Ducat al Luxemburgului, nici FFT nu au furnizat niciun motiv care să justifice tratamentul preferențial acordat FFT rezultat din decizia anticipativă în cauză și că, în orice caz, nu a putut fi identificat niciun motiv care să poată fi considerat ca decurgând direct din principiile de bază ale cadrului de referință sau care rezulta din mecanismele inerente sistemului, necesare pentru funcționarea și eficiența acestuia<sup>16</sup>.

19. Comisia a considerat, în concluzie, că decizia anticipativă în cauză a conferit FFT un avantaj selectiv și că această decizie constituia astfel un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

20. Beneficiarul acestui ajutor a fost, potrivit Comisiei, grupul automobil Fiat/Chrysler în ansamblul său, în măsura în care FFT forma o entitate economică împreună cu celelalte entități ale acestui grup, iar reducerea impozitului datorat de FFT a avut în mod necesar ca efect scăderea condițiilor de preț aferente împrumuturilor intragrup acordate de FFT<sup>17</sup>.

### **C. Procedura în fața Tribunalului și hotărârea atacată**

21. Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 30 decembrie 2015, Marele Ducat al Luxemburgului a introdus acțiunea în cauza T-755/15, prin care solicita anularea deciziei în litigiu.

22. Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 29 decembrie 2015, FFT a introdus acțiunea în cauza T-759/15, prin care solicita de asemenea anularea deciziei în litigiu.

23. Prin Ordonanțele din 25 mai 2016 și din 18 iulie 2016, președintele Camerei a cincea a Tribunalului a admis cererile de intervenție formulate de Irlanda și de Regatul Unit în cauzele T-755/15 și T-759/15. Întrucât Regatul Unit și-a retras intervenția prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 9 decembrie 2016, acesta a fost radiat din ambele cauze în calitate de intervenient prin Ordonanța președintelui Camerei a șaptea extinse a Tribunalului din 15 decembrie 2016.

24. Prin Ordonanța președintelui Camerei a șaptea extinse a Tribunalului din 27 aprilie 2018, după ascultarea părților, cauzele T-755/15 și T-759/15 au fost conexate pentru buna desfășurare a fazei orale a procedurii, în conformitate cu articolul 68 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Tribunalului. Pe de altă parte, după ascultarea părților în ședință, Tribunalul a decis că, în conformitate cu această dispoziție, cauzele T-755/15 și T-759/15 trebuie reunite din motive de conexitate pentru pronunțarea deciziei prin care se finalizează judecata.

25. În susținerea acțiunilor formulate, FFT și Marele Ducat al Luxemburgului au invocat cinci serii de motive care erau în esență întemeiate:

- în ceea ce privește prima serie, pe încălcarea articolelor 4 și 5 TUE, prin faptul că analiza Comisiei ar conduce la o armonizare fiscală deghizată (al treilea aspect al primului motiv în cauza T-755/15);
- în ceea ce privește a doua serie, pe încălcarea articolului 107 TFUE, a obligației de motivare înscrise la articolul 296 TFUE, precum și a principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime, prin faptul că Comisia a considerat că decizia anticipativă în cauză a acordat un

<sup>16</sup> Considerentele (337) și (338) ale deciziei în litigiu.

<sup>17</sup> Considerentele (341)-(345) ale deciziei în litigiu.

avantaj, în special pentru motivul că această decizie nu a fost conformă cu principiul concurenței depline (al doilea aspect al primului motiv și primul aspect al celui de al doilea motiv în cauza T-755/15, a doua și a treia critică din cadrul primului aspect al primului motiv, primul aspect al celui de al doilea motiv, al treilea motiv și al patrulea motiv în cauza T-759/15);

- în ceea ce privește a treia serie, pe încălcarea articolului 107 TFUE, prin faptul că Comisia a constatat selectivitatea acestui avantaj (primul aspect al primului motiv în cauza T-755/15 și prima critică din cadrul primului aspect al primului motiv în cauza T-759/15);
- în ceea ce privește a patra serie, pe încălcarea articolului 107 TFUE și a obligației de motivare înscrisă la articolul 296 TFUE, prin faptul că Comisia a stabilit că măsura în cauză restrângea concurența și denatura schimburile comerciale dintre statele membre (al doilea aspect al celui de al doilea motiv în cauza T-755/15 și al doilea aspect al primului și al celui de al doilea motiv în cauza T-759/15);
- în ceea ce privește a cincea serie, pe încălcarea principiului securității juridice și a dreptului la apărare, prin faptul că Comisia a dispus recuperarea ajutorului în cauză (al treilea motiv din cauza T-759/15).

26. Prin hotărârea atacată, Tribunalul a respins toate aceste motive și, prin urmare, acțiunile în cauzele T-755/15 și T-759/15 în totalitate.

27. În ceea ce privește a doua serie de motive și în special motivele întemeiate pe aplicarea eronată a principiului concurenței depline în ceea ce privește controlul ajutoarelor de stat, Tribunalul a arătat mai întâi că, în contextul determinării situației fiscale a unei societăți integrate, prețurile tranzacțiilor intragrup nu sunt stabilite în condiții de piață. În continuare, acesta a considerat că, pentru a stabili eventuala existență a unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia poate compara sarcina fiscală a unei asemenea întreprinderi integrate rezultată din aplicarea unei măsuri fiscale cu cea care rezultă din aplicarea normelor obișnuite în materie de impozitare din legislația națională a unei întreprinderi care își exercită activitățile în condiții de piață, în cazul în care legislația fiscală națională nu face distincție între întreprinderile integrate și întreprinderile autonome în scopul aplicării în cazul lor a impozitului pe profit și are în vedere astfel impozitarea profiturilor întreprinderilor integrate ca și cum acestea ar rezulta din tranzacții efectuate la prețurile pieței<sup>18</sup>.

28. În acest cadru, principiul concurenței depline constituie, potrivit Tribunalului, un „instrument” sau un „criteriu de referință” care permite să se verifice dacă prețurile tranzacțiilor intragrup acceptate de autoritățile naționale corespund prețurilor practicate în condiții de piață pentru a stabili dacă o societate integrată beneficiază, ca urmare a unei măsuri fiscale care definește prețurile sale de transfer, de un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE<sup>19</sup>.

29. Tribunalul a observat în continuare că, în speță, decizia anticipativă în cauză se referă la determinarea profiturilor impozabile ale FFT în temeiul Codului luxemburghez privind impozitele și că acest cod urmărește impozitarea profitului rezultat din activitatea economică a acestei întreprinderi integrate ca și cum acesta ar rezulta din tranzacții efectuate la prețuri de piață. Pe această bază, Tribunalul a considerat că Comisia putea compara profitul impozabil al FFT rezultat din aplicarea deciziei anticipative în cauză cu profitul impozabil, rezultat din

<sup>18</sup> Punctele 140 și 141 din hotărârea atacată.

<sup>19</sup> Punctul 143 din hotărârea atacată.



aplicarea normelor obișnuite în materie de impozitare din dreptul luxemburghez, al unei întreprinderi care se află într-o situație de fapt comparabilă și care își exercită activitățile în condiții de liberă concurență<sup>20</sup>.

30. În sfârșit, Tribunalul a respins argumentele Marelui Ducat al Luxemburgului și ale FFT, care urmăreau să repună în discuție această concluzie.

31. În ceea ce privește argumentele potrivit cărora Comisia nu a indicat niciun temei juridic pentru principiul concurenței depline și nu a precizat conținutul acestuia, Tribunalul a afirmat, în ceea ce privește temeiul juridic, că Comisia a arătat, în primul rând, că principiul concurenței depline face, în mod necesar, parte integrantă din examinarea, în conformitate cu articolul 107 alineatul (1) TFUE, a măsurilor fiscale acordate societăților din cadrul unui grup și, în al doilea rând, că acest principiu este un principiu general privind egalitatea de tratament în materie de impozitare, care intră sub incidența acestui articol din tratat<sup>21</sup>. În ceea ce privește conținutul principiului concurenței depline, Tribunalul a considerat că rezultă din decizia în litigiu că era vorba despre un instrument care permite să se verifice faptul că tranzacțiile intragrup sunt remunerate ca și cum ar fi fost negociate de întreprinderi autonome<sup>22</sup>.

32. În ceea ce privește argumentul potrivit căruia principiul concurenței depline aplicat în decizia în litigiu este un criteriu străin dreptului fiscal luxemburghez și că acesta permitea astfel Comisiei să realizeze, în definitiv, o armonizare deghizată în materie de fiscalitate directă în pofida autonomiei fiscale a statelor membre, Tribunalul a apreciat că acesta nu era întemeiat, întrucât utilizarea acestui principiu era autorizată de faptul că normele fiscale luxemburgheze prevăd că societățile integrate sunt impozitate în același mod ca societățile autonome<sup>23</sup>.

33. În ceea ce privește argumentul potrivit căruia, în decizia în litigiu, Comisia a afirmat în mod nejustificat existența unui principiu general al egalității de tratament în materie de impozitare, Tribunalul a considerat că această formulare a Comisiei nu trebuie să fie izolată de contextul său și nu poate fi interpretată în sensul că Comisia a recunoscut existența unui principiu al egalității de tratament în ceea ce privește impozitarea, inerent articolului 107 alineatul (1) TFUE<sup>24</sup>.

#### **D. Procedura în fața Curții și concluziile părților în recurs**

34. Prin recursul formulat, Irlanda solicită Curții:

- anularea hotărârii atacate;
- anularea deciziei în litigiu, și
- obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

35. Comisia solicită Curții:

- respingerea recursului, și

<sup>20</sup> Punctele 145 și 148 din hotărârea atacată.

<sup>21</sup> Punctul 150 din hotărârea atacată.

<sup>22</sup> Punctul 155 din hotărârea atacată.

<sup>23</sup> Punctele 156-158 din hotărârea atacată.

<sup>24</sup> Punctele 160 și 161 din hotărârea atacată.

– obligarea Irlandei la plata cheltuielilor de judecată.

36. Fiat Chrysler Finance Europe solicită Curții:

- admiterea recursului, și
- obligarea Comisiei la suportarea costurilor Fiat Chrysler Finance Europe legate de memoriul în răspuns și de participarea ulterioară a Fiat Chrysler Finance Europe în procedura de recurs.

37. Marele Ducat al Luxemburgului solicită Curții:

- admiterea cererilor formulate de Irlanda;
- anularea hotărârii atacate;
- anularea deciziei în litigiu, și
- obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată efectuate de acesta.

38. Irlanda, Fiat Chrysler Finance Europe, Marele Ducat al Luxemburgului și Comisia au prezentat în fața Curții observații orale în cadrul unei ședințe comune în cauzele C-885/19 P și C-898/19 P, care a avut loc la 10 mai 2021.

### **III. Cu privire la recurs**

39. În susținerea recursului, Irlanda, căreia i se alătură Marele Ducat al Luxemburgului și FFT, invocă cinci motive. Prin intermediul primului, al celui de al treilea, al celui de al patrulea și al celui de al cincilea motiv, Irlanda contestă în mai multe privințe analiza efectuată de Tribunal pentru a stabili existența unui avantaj economic și în special din perspectiva normelor aplicabile în materie de ajutor de stat (primul motiv), a obligației de motivare (al treilea motiv), a principiului securității juridice (al patrulea motiv) și a respectării repartizării competențelor între Uniune și statele membre (al cincilea motiv). Vom începe prin a examina aceste motive și vom aborda ulterior al doilea motiv invocat de Irlanda, prin care aceasta critică examinarea selectivității măsurii în litigiu efectuată la punctele 351-355 din hotărârea atacată.

#### **A. Cu privire la primul, la al treilea, la al patrulea și la al cincilea motiv**

##### ***1. Cu privire la caracterul operant***

40. Comisia apreciază că primul, al treilea, al patrulea și al cincilea motiv sunt inoperante în măsura în care, chiar presupunând că unul dintre aceste motive este admis, niciunul dintre ele nu poate conduce la anularea hotărârii atacate. Motivele menționate s-ar întemeia pe afirmația potrivit căreia Tribunalul ar fi săvârșit o eroare de drept prin aprobarea utilizării de către Comisie a unui principiu al concurenței depline ad-hoc, al cărui temei juridic ar fi eronat, în susținerea constatării sale principale privind existența unui avantaj selectiv. Or, chiar dacă această afirmație ar fi exactă, aspect contestat de Comisie, decizia în litigiu conține un

raționament subsidiar temeiului juridic diferit, și anume articolul 164 alineatul 3 din Codul impozitelor și Circulara nr. 164/2, raționament care a fost aprobat de Tribunal fără a fi pus în discuție de Irlanda.

41. În această privință, trebuie amintit de la început că considerentele (315)-(317) ale deciziei în litigiu expun un raționament subsidiar potrivit căruia decizia anticipativă în cauză conferă societății FFT un avantaj selectiv și atunci când este examinată în raport cu cadrul de referință mai limitat constituit din ansamblul societăților integrate care aplică prețuri de transfer și care intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor naționale sus-menționate. Acest raționament a fost în esență validat de Tribunal la punctele 287-299 din hotărârea atacată.

42. Or, este evident că problema referitoare la temeiul și la conținutul principiului concurenței depline a fost examinată de Tribunal în principal la punctele 140-148 din hotărârea atacată, ceea ce ar putea sugera că eventuala recunoaștere a temeiniciei unuia dintre motivele invocate de Irlanda nu ar avea incidență asupra examinării efectuate de Tribunal cu titlu subsidiar la punctele 287-299 din această hotărâre. Totuși, o lectură mai atentă a hotărârii atacate arată că această examinare nu poate fi considerată *detașabilă și autonomă* de raționamentul dezvoltat de Tribunal, cu titlu principal, la punctele 140-148 din această hotărâre.

43. Astfel, în cadrul aprecierii raționamentului subsidiar al Comisiei, Tribunalul a recunoscut că aceasta a transpus în mod întemeiat anumite elemente de analiză proprii raționamentului său principal. În special, el a constatat, la punctele 292 și 294 din hotărârea atacată, că raționamentul subsidiar al Comisiei s-a întemeiat pe examinarea sa principală privind decizia anticipativă în cauză și în special pe secțiunea 7.2.2 din decizia în litigiu, care, în opinia noastră, cuprinde dezvoltările Comisiei consacrate temeiului juridic și conținutului principiului concurenței depline, precum și aplicării acestui principiu în speță<sup>25</sup>. Întrucât temeiul juridic al raționamentului subsidiar al Comisiei, astfel cum a fost validat de Tribunal, decurge din examinarea sa cu titlu principal, primul nu poate supraviețui din punct de vedere juridic nelegalității celui de al doilea. Cu alte cuvinte, dacă unul dintre motivele invocate de Irlanda ar fi admis, invalidând în acest mod recurgerea la principiul concurenței depline, acest raționament subsidiar ar fi de asemenea afectat de o eroare de drept, astfel încât concluzia la care s-a ajuns în decizia în litigiu, astfel cum a fost confirmată prin hotărârea atacată, nu ar mai fi valabilă.

44. În consecință, apreciem că primul, al treilea, al patrulea și al cincilea motiv ale prezentului recurs nu pot fi declarate de la bun început inoperante.

45. Pe de altă parte, suntem de acord cu analiza pe care Irlanda o expune în memoriul în replică, care evidențiază implicațiile delicate ale alegerii Comisiei de a include în decizia în litigiu două raționamente alternative și consecințele nedorite ale unei declarări a caracterului inoperant al motivelor în cauză. În această privință, este cert că un motiv este calificat drept inoperant atunci când este îndreptat împotriva unui motiv neesențial al unei hotărâri a Tribunalului și nu poate determina astfel anularea acestei hotărâri în măsura în care examinarea prealabilă a motivării principale nu a evidențiat nicio eroare de drept. În aceste condiții, este dificil de văzut cum se poate concilia caracterul inoperant care ar fi acordat motivelor în cauză cu logica și cu ansamblul raționamentului hotărârii atacate. Astfel, la punctul 287 din aceasta, Tribunalul a precizat că examinarea raționamentului subsidiar al Comisiei era efectuată „cu titlu suplimentar”, în timp ce o calificare a acestor motive drept inoperante ar echivala cu a califica drept suplimentar raționamentul *principal* al acestei instanțe.

<sup>25</sup> A se vedea secțiunea 7.2.2.1 din decizia în litigiu („Avantaj selectiv rezultat ca urmare a unei abateri de la principiul concurenței depline”).

## **2. Cu privire la admisibilitate**

46. Comisia susține în esență că substanța argumentației prezentate de Irlanda în cadrul primului, al celui de al treilea, al celui de al patrulea și al celui de al cincilea motiv se limitează la a pune în discuție decizia în litigiu, practica generală a Comisiei privind deciziile fiscale anticipative și anumite documente ale acestei instituții care descriu abordarea acesteia în privința deciziilor menționate. Întrucât această argumentație nu vizează în mod precis punctele din hotărârea atacată, ea trebuie respinsă, potrivit Comisiei, ca inadmisibilă.

47. Este adevărat că anumite părți ale argumentației Irlandei se îndepărtează considerabil de raționamentul urmat de Tribunal în hotărârea atacată și vizează mai mult metoda reținută de Comisie pentru a stabili existența unui avantaj selectiv în decizia în litigiu, precum și în ansamblul practicii sale decizionale în materia deciziilor fiscale anticipative, în loc să formuleze critici precise împotriva hotărârii atacate. Nu considerăm însă că acest lucru ar trebui să determine Curtea să respingă de la bun început prezentul recurs ca inadmisibil. Astfel, aceste părți ale argumentației Irlandei nu sunt decât componente ale unei argumentații de ansamblu care urmărește în mod clar să conteste concluziile la care a ajuns Tribunalul în hotărârea atacată cu privire la legalitatea utilizării principiului concurenței depline în decizia în litigiu. De altfel, Comisia însăși admite, în memoriul în răspuns, că anumite argumente invocate în recurs vizează puncte specifice din hotărârea atacată. Mai precis, primul motiv critică în mai multe rânduri punctele 141, 142, 147 și 149 din această hotărâre. Al treilea motiv critică punctele 150 și 161 din hotărârea menționată. Al patrulea motiv critică punctele 180-184 din hotărârea atacată. Al cincilea motiv critică punctul 113 din această hotărâre.

48. În aceste împrejurări, propunem Curții să respingă excepția de inadmisibilitate ridicată de Comisie.

## **3. Cu privire la temeinicie**

### ***a) Observații introductive cu privire la avantajul și la selectivitatea în materie fiscală***

#### ***1) Cu privire la „importanța sporită” a determinării cadrului de referință în cazul unor măsuri fiscale***

49. Trebuie amintit că un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE există în mod tipic atunci când situația financiară a unei întreprinderi este îmbunătățită prin efectul unei intervenții a statului. Pentru a stabili acest lucru, este necesar să se efectueze o apreciere contrafactuală, care constă în compararea situației întreprinderii beneficiare care rezultă din aplicarea măsurii de stat în cauză cu cea a acestei întreprinderi în lipsa acestei măsuri.

50. În ceea ce privește măsurile fiscale, Curtea a precizat că, întrucât intervențiile de stat sunt definite, în cadrul articolului 107 alineatul (1) TFUE, în funcție de efectele lor, noțiunea de ajutor de stat nu include doar acordarea unor prestații pozitive, ci și intervenții „negative” care, sub diverse forme, au ca efect reducerea sarcinii fiscale a unei întreprinderi<sup>26</sup>. O măsură de stat de

<sup>26</sup> Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctele 13 și 14). A se vedea de asemenea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 71 și 72).

această natură, care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, pune întreprinderile beneficiare într-o situație mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, este susceptibilă să confere acestor întreprinderi un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE<sup>27</sup>.

51. Această apreciere implică să se ridice problema dacă măsura în discuție are ca efect reducerea sarcinii fiscale care grevează în mod normal bugetul întreprinderii beneficiare<sup>28</sup>. Definirea acestei sarcini fiscale necesită, potrivit jurisprudenței Curții, o examinare a regimului fiscal național care îi este aplicabil pentru a defini impozitul denumit „normal” pe care întreprinderea beneficiară a măsurii fiscale ar fi trebuit să îl achite dacă o asemenea măsură nu ar fi fost luată<sup>29</sup>. Impozitarea „normală” constituie astfel termenul de comparație utilizat în cadrul aprecierii contrafactuale pentru a stabili existența oricărui avantaj acordat prin intermediul unei măsuri fiscale. Numai odată ce această impozitare a fost definită se poate stabili dacă măsura fiscală examinată conferă un avantaj întreprinderii beneficiare.

52. Selectivitatea, care implică să se stabilească dacă o măsură de stat este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri”, trebuie să fie prezumată în prezența unui avantaj economic dacă această măsură constituie o măsură individuală și, prin urmare, a fost adoptată în mod clar pentru a acorda un asemenea avantaj<sup>30</sup>. În schimb, atunci când măsura menționată constituie o schemă de ajutor de natură generală, caracterul său selectiv depinde, potrivit Curții, de aspectul dacă, în cadrul unui regim juridic determinat, o măsură națională este de natură să favorizeze anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri în raport cu altele care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă având în vedere obiectivul acestui regim<sup>31</sup>.

53. Pentru a stabili dacă aceasta este situația, Curtea a elaborat, de-a lungul anilor, o metodă de analiză în trei etape, care a fost cristalizată de jurisprudența cea mai recentă<sup>32</sup>. Această metodă impune, într-o primă etapă, definirea cadrului de referință și, într-o a doua etapă, verificarea aspectului dacă măsura fiscală în cauză introduce diferențieri între operatorii economici care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în raport cu obiectivul urmărit de cadrul de referință. În cazul unui răspuns afirmativ, această măsură este considerată ca fiind *a priori* selectivă, iar statul membru în cauză are atunci numai posibilitatea de a dovedi, într-o a treia și ultima etapă, că inegalitatea de tratament astfel stabilită rezultă din natura sau din economia generală a cadrului de referință. Cu alte cuvinte, problema dacă măsura fiscală examinată generează o inegalitate de tratament nejustificată depinde, în cazul unei scheme de ajutor de natură generală, de *definirea prealabilă a cadrului de referință*.

54. Trebuie să se sublinieze, în acest stadiu al prezentelor concluzii, că, potrivit jurisprudenței Curții, determinarea cadrului de referință în vederea aprecierii selectivității „prezintă o importanță sporită în cazul unor măsuri fiscale, deoarece existența [...] a unui avantaj nu poate fi

<sup>27</sup> Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 56 și jurisprudența citată).

<sup>28</sup> A se vedea Hotărârea din 26 septembrie 1996, Franța/Comisia (C-241/94, EU:C:1996:353, punctul 40), și Hotărârea din 12 decembrie 2002, Belgia/Comisia (C-5/01, EU:C:2002:754, punctele 38 și 39).

<sup>29</sup> A se vedea Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 27).

<sup>30</sup> A se vedea în special Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctul 60).

<sup>31</sup> A se vedea în special Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia (C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 56), și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 41).

<sup>32</sup> Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981), Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505), și Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

stabilită decât în raport cu o impozitare numită «normală»<sup>33</sup>. Astfel, Curtea face în mod clar o legătură între noțiunea de avantaj și cea de selectivitate. Deducem de aici că criteriile stabilite de Curte pentru a defini cadrul de referință în vederea examinării caracterului selectiv trebuie utilizate și atunci când este vorba despre determinarea cadrului de referință care constituie impozitarea „normală” în vederea verificării existenței unui avantaj economic<sup>34</sup>. Vom încerca să definim aceste criterii în secțiunea următoare.

## 2) Cu privire la determinarea cadrului de referință (și a impozitării „normale”) în materie fiscală

55. În comunicarea cu privire la noțiunea de ajutor de stat, Comisia a arătat că cadrul de referință „este compus dintr-un set coerent de norme care se aplică în general – pe baza unor criterii obiective – tuturor întreprinderilor care intră sub incidența domeniului său de aplicare, astfel cum este definit prin obiectivul acestuia”<sup>35</sup>. În ceea ce o privește, Curtea nu a reținut această definiție și a caracterizat cadrul de referință ca fiind „regimul fiscal comun sau «normal» aplicabil în statul membru în cauză”<sup>36</sup>.

56. În Hotărârea World Duty Free Group și Spania/Comisia, Curtea a precizat că determinarea cadrului de referință „trebuie efectuată în urma unei dezbateri în contradictoriu cu statul membru în cauză” și că aceasta „trebuie să rezulte dintr-o examinare obiectivă a conținutului, a coroborării și a efectelor concrete ale normelor aplicabile în temeiul dreptului național al aceluia stat”<sup>37</sup>. Criteriile pe baza cărora trebuie realizată o astfel de operațiune de determinare, care puteau fi deja deduse din jurisprudența existentă, au fost sistematizate prin această hotărâre.

57. În primul rând, normele și principiile care alcătuiesc cadrul de referință trebuie să fie reperate *în funcție de criterii obiective*, în special pentru a face posibil un control jurisdicțional al aprecierilor care au stat la baza determinării acestuia<sup>38</sup>.

58. În al doilea rând, cadrul de referință trebuie să fie *complet*, în sensul că trebuie să includă *toate* normele și principiile care influențează sarcina fiscală a întreprinderilor și, prin urmare, nu poate fi constituit, astfel cum a afirmat Curtea, din „câteva dispoziții [...] care au fost extrase în mod artificial dintr-un cadru legislativ mai larg”<sup>39</sup>.

59. În al treilea rând, cadrul de referință trebuie să fie determinat printr-o analiză având ca obiect identificarea dispozițiilor prin care *legiuitorul național a intenționat* să stabilească sarcina fiscală a întreprinderilor. Este vorba în acest caz despre caracterul *concret* al cadrului de referință. După cum s-a remarcat în mod întemeiat<sup>40</sup>, acest criteriu rezultă din faptul că cadrul de referință este

<sup>33</sup> A se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia (C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 56), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 55), Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 88), și Hotărârea din 7 noiembrie 2019, UNESA și alții (C-105/18-C-113/18, EU:C:2019:935, punctul 62).

<sup>34</sup> Considerăm că aceste criterii sunt pertinente indiferent de caracterul de schemă de ajutor sau de ajutor individual al măsurii de stat în cauză. Utilizarea criteriilor respective cu ocazia stabilirii impozitării „normale” în cazul unei măsuri individuale este necesară, în opinia noastră, pentru a garanta păstrarea competenței exclusive a statelor membre în materie de fiscalitate directă.

<sup>35</sup> Comunicare a Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2016, C 262, p. 1, punctul 133).

<sup>36</sup> Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 57).

<sup>37</sup> Hotărârea din 6 octombrie 2021 (C-51/19 P și C-64/19 P, EU:C:2021:793, punctul 62).

<sup>38</sup> Hotărârea din 6 octombrie 2021, World Duty Free Group și Spania/Comisia (C-51/19 P și C-64/19 P, EU:C:2021:793, punctul 66).

<sup>39</sup> Hotărârea din 6 octombrie 2021, World Duty Free Group și Spania/Comisia (C-51/19 P și C-64/19 P, EU:C:2021:793, punctul 62 și jurisprudența citată).

<sup>40</sup> Concluziile avocatului general Pitruzzella prezentate în cauzele conexe World Duty Free Group și Spania/Comisia (C-51/19 P și C-64/19 P, EU:C:2021:51, punctul 42) (sublinierea noastră).

definit de statul membru în cauză în exercitarea competenței sale exclusive în materie de fiscalitate directă și implică astfel faptul că ansamblul de norme și de principii care îl compun aparțin regimului fiscal al acestui stat membru.

60. Aceasta înseamnă, în opinia noastră, că cadrul de referință trebuie să fie determinat pe baza unor norme de *drept național*, inclusiv, în mod evident, dreptul Uniunii și dreptul internațional transpus în ordinea juridică internă.

61. Hotărârile pronunțate de Curte, reunite în Marea Cameră, în cauzele Comisia/Polonia<sup>41</sup> și Comisia/Ungaria<sup>42</sup> dovedesc exactitatea unei astfel de constatări.

62. Prima cauză privea o măsură poloneză care institua un impozit pe vânzarea cu amănuntul, calculat pe baza cifrei de afaceri lunară a tuturor comercianților cu amănuntul. A doua se referea la o taxă de publicitate, calculată pe baza cifrei de afaceri anuală netă, generată de difuzarea de anunțuri publicitare, a operatorilor economici care difuzează anunțuri publicitare (cu câteva excepții). În ambele cazuri, Comisia a apreciat că măsura fiscală în cauză conferea un avantaj selectiv ca urmare a faptului că diferența de cotă medie de impozitare care rezultă din progresivitatea cotelor prevăzută de această măsură echivala cu favorizarea întreprinderilor mici în raport cu cele mari. Astfel, potrivit Comisiei, cadrul de referință consta într-un impozit pe cifra de afaceri *cu o cotă unică*, cota progresivă fiind, prin definiție, rezervată numai impozitelor pe profit. Prin urmare, se ridica problema dacă progresivitatea cotelor trebuia să fie exclusă din cadrul de referință în raport cu care trebuie să fie stabilită existența unui avantaj selectiv sau dacă ea făcea parte integrantă din acesta.

63. În această privință, Curtea a considerat în esență că cadrul de referință sau regimul fiscal „normal” este definit, în principiu, de caracteristicile constitutive ale impozitului care face obiectul examinării, în special cota, baza de impozitare și faptul generator al acestuia. În afara domeniilor în care dreptul fiscal al Uniunii face obiectul unei armonizări, determinarea acestor caracteristici ține, potrivit Curții, de puterea de apreciere a fiecărui stat membru, în exercitarea competenței sale exclusive în materie de fiscalitate directă<sup>43</sup>.

64. Întrucât Curtea a stabilit astfel premisa majoră (cadrul de referință este definit de caracteristicile constitutive ale impozitului) și premisa minoră (stabilirea acestor caracteristici revine statelor membre) ale silogismului, ne permitem să tragem concluzia. Cadrul de referință cuprinde *numai* norme și principii proprii ordinii juridice naționale fără a admite înlocuirea lor cu norme străine acestei ordini, dat fiind că o astfel de înlocuire ar face cadrul de referință, pentru a utiliza formularea utilizată de Curte, „incomplet și fictiv”<sup>44</sup>.

65. Adăugăm că, dacă un cadru de referință compus din norme străine dreptului național sau chiar numai „contaminat” de includerea lor, ar fi calificat drept „fictiv”, ca urmare a faptului că nu ar avea caracterul concret propriu normelor de drept național, același lucru este valabil, în opinia noastră, pentru un cadru de referință întemeiat pe *referirea la obiectivul urmărit de*

<sup>41</sup> Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

<sup>42</sup> Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Ungaria (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

<sup>43</sup> Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctele 37-39), și Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Ungaria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punctele 43-45).

<sup>44</sup> A se vedea Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctul 45), și Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Ungaria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punctul 51).

*legiuitorului național* prin adoptarea regimului fiscal în cauză. Astfel cum am explicat deja mai sus, nu voința prezumată a legiuitorului național, ci *transpunerea normativă* a acestei voințe este cea care determină conturul cadrului de referință.

66. Prin urmare, criteriile referitoare la caracterul obiectiv, complet și concret al cadrului de referință sunt cele care trebuie să ghideze de asemenea analiza având ca obiect definirea impozitării „normale” în cadrul examinării existenței unui avantaj economic de natură fiscală. Trebuie să reținem acest aspect în analiza prezentului recurs.

## ***b) Cu privire la primul motiv***

### *1) Argumentele părților*

67. Primul motiv denunță o pretinsă eroare de drept în aplicarea articolului 107 TFUE pe care Tribunalul ar fi săvârșit-o atunci când a confirmat abordarea referitoare la principiul concurenței depline reținută de Comisie în stabilirea existenței unui avantaj economic. Din motive de claritate a analizei, criticile invocate de Irlanda și respinse de Comisie trebuie regrupate în două categorii, și anume, pe de o parte, argumentele care privesc temeiul juridic al acestui principiu și, pe de altă parte, conținutul acestuia. Înainte de toate, considerăm că este totuși necesar să se amintească originea principiului concurenței depline aplicat în decizia în litigiu, să se prezinte pe scurt dezvoltarea progresivă a elaborării conținutului său de către Comisie, precum și să se amintească conținutul părții relevante din hotărârea atacată.

### *2) Apreciere*

#### *i) Observații introductive: cu privire la originea principiului concurenței depline*

68. Instrumentul juridic cunoscut sub denumirea de „principiul concurenței depline” este un principiu care aparține domeniului dreptului fiscal internațional.

69. Acesta este codificat în prezent de articolul 9 alineatul (1) din Modelul OCDE de convenție fiscală privind venitul și averea după cum urmează:

„[În cazul în care] [...] sunt create sau impuse condiții de cele două întreprinderi [asociate] în relațiile lor comerciale sau financiare, care diferă de cele care ar fi fost stabilite între întreprinderile independente, profiturile care, în lipsa acestor condiții, s-ar fi acumulat pentru una dintre întreprinderi, dar care, din cauza respectivelor condiții, nu s-au acumulat pot fi incluse în profiturile întreprinderii respective și impozitate în consecință.”

70. Prin urmare, este vorba despre un principiu potrivit căruia tranzacțiile dintre întreprinderi afiliate trebuie să fie evaluate în scopuri fiscale ca și cum ar fi fost încheiate în condiții de concurență deplină între întreprinderi independente.

71. Principiul concurenței depline este pus în aplicare prin efectuarea de ajustări la „prețurile de transfer”, și anume la prețurile tranzacțiilor efectuate între societăți din cadrul aceluiași grup și rezidente ale unor state membre diferite. Reamintim că prețurile de transfer determină repartizarea veniturilor și a cheltuielilor în cadrul unui grup și, ca urmare a acestui fapt, cea a



profiturilor impozabile între întreprinderile asociate care țin de autorități fiscale diferite. Ele contribuie astfel la formarea părții respective din profitul mondial care va fi supusă impozitării în fiecare dintre statele în care acest grup este prezent.

72. Aceste ajustări se explică prin faptul că, spre deosebire de întreprinderile independente, calculul profiturilor impozabile ale acestor întreprinderi asociate nu depinde de forțele pieței. Astfel, estimarea prețurilor tranzacțiilor intragrup, care sunt efectuate între entitățile neconcurente stabilite în state membre diferite, ține de societatea care controlează grupul. În consecință, societățile care aparțin unui grup ar putea, în lipsa ajustărilor menționate, să stabilească prețul tranzacțiilor încheiate cu alte societăți din acest grup în condiții necomerciale și să transfere astfel profitul de la o țară la alta.

73. Prin urmare, principiul concurenței depline este o consecință a principiului teritorialității competenței fiscale, astfel cum este recunoscut la nivel internațional, potrivit căruia orice stat este abilitat să impoziteze societățile rezidente pentru profiturile lor mondiale și societățile nerezidente pentru profiturile provenite din activitățile realizate de societățile menționate în acest stat. Astfel, caracterul teritorial al competenței fiscale implică faptul că societățile nu sunt libere să transfere după bunul plac profiturile și pierderile lor de la un resort fiscal la altul. Finalitățile urmărite de principiul concurenței depline sunt tocmai de a institui o impozitare adecvată în fiecare jurisdicție (și de a evita dubla impunere)<sup>45</sup>.

74. În domeniul ajutoarelor de stat, principiul concurenței depline a fost evocat de Comisie în cadrul investigațiilor inițiate în anul 2014, având ca obiect examinarea practicilor în materie de decizii fiscale urmate de autoritățile competente din mai multe state membre în privința întreprinderilor multinaționale, precum și în comunicarea sa privind noțiunea de ajutor de stat<sup>46</sup>.

75. În această comunicare, Comisia a arătat mai întâi că, „[î]n cazul în care o decizie fiscală aprobă un rezultat care nu reflectă în mod fiabil rezultatul care s-ar obține prin aplicarea normală a regimului fiscal de drept comun, respectiva decizie poate conferi un avantaj selectiv destinatarului, în măsura în care acest tratament selectiv duce la o diminuare a obligațiilor fiscale [...] în comparație cu societățile aflate într-o situație de fapt și de drept similară”<sup>47</sup>. Comisia a enunțat în continuare rolul principiului concurenței depline în cadrul unei astfel de aprecieri, arătând, prin referire la Hotărârea Belgia și Forum 187/Comisia<sup>48</sup>, că „o decizie fiscală care aprobă o metodologie de stabilire a prețurilor de transfer pentru stabilirea profitului impozabil al unei entități din cadrul unui grup de societăți care *nu duce la o aproximare fiabilă a rezultatului de pe piață în conformitate cu principiul deplinei concurențe* conferă un avantaj selectiv beneficiarului acesteia”<sup>49</sup>.

<sup>45</sup> Orientările OCDE privind prețurile de transfer pentru întreprinderile multinaționale și administrațiile fiscale, OCDE, 2010, p. 39, punctul 1.15.

<sup>46</sup> Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2016, C 262, p. 1).

<sup>47</sup> Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, punctul 170.

<sup>48</sup> Hotărârea din 22 iunie 2006 (C-182/03 și C-217/03, denumită în continuare „Hotărârea Forum 187”, EU:C:2006:416).

<sup>49</sup> Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, punctul 171 (sublinierea noastră).

76. În ceea ce privește caracterizarea juridică a acestui principiu, evoluția formulării acestuia de către Comisie este atestată de compararea deciziei de deschidere a procedurii oficiale de investigare<sup>50</sup>, adoptată în anul 2014, cu decizia în litigiu, adoptată un an mai târziu.

77. La punctul 60 din această decizie de deschidere, atunci când a abordat problema existenței unui avantaj economic, Comisia a arătat că, „atunci când un [acord prealabil în materie de prețuri] se referă la acorduri în materie de prețuri de transfer între întreprinderi afiliate în cadrul unui grup de întreprinderi, acordurile în cauză nu trebuie să se îndepărteze de acordul sau de remunerația *pe care un operator independent prudent le-ar fi acceptat în condiții normale de piață*”<sup>51</sup> înainte de a adăuga, la punctul 61, că, „[î]n acest context, este posibilă *reproducerea condițiilor de piață* prin stabilirea prețurilor de transfer potrivit principiului concurenței depline”<sup>52</sup> și, la punctul 62, în ceea ce privește conformitatea cu principiul concurenței depline, că, „[î]nainte de a accepta o metodă de calcul al bazei de impozitare propusă de contribuabil, administrația fiscală ar trebui să compare această metodă *cu comportamentul prudent al unui operator ipotetic de pe piață* care ar solicita, din partea unei filiale sau a unei sucursale, o remunerație conformă cu piața, care reflectă condițiile normale de concurență”<sup>53</sup>. Nu este dificil să se recunoască demersul logic, precum și terminologia, proprii *principiului operatorului privat în economia de piață*, în măsura în care comportamentul autorității fiscale naționale este comparat cu cel al unui operator prudent care acționează în condiții de piață, cu precizarea că acestea din urmă sunt stabilite prin referire la prețul de transfer care ar fi acceptat de un operator ipotetic de pe piață.

78. În considerentul (228) al deciziei în litigiu, Comisia afirmă că „[P]rincipiul concurenței depline pe care Comisia îl aplică în cadrul evaluării sale a ajutoarelor de stat nu este cel care decurge de la articolul 9 din Convenția-model OCDE, care constituie un instrument fără caracter juridic obligatoriu. Acesta este un *principiu general privind egalitatea de tratament în materie de impozitare care intră sub incidența articolului 107 alineatul (1) TFUE*, care este obligatoriu pentru statele membre și al cărui domeniu de aplicare nu exclude normele fiscale naționale”<sup>54</sup>. Astfel, principiul concurenței depline este caracterizat ca având legătură cu egalitatea de tratament în materie fiscală.

#### *ii) Cu privire la principiul concurenței depline în hotărârea atacată*

79. Trebuie amintită pe scurt motivarea hotărârii atacate consacrată aspectului dacă principiul concurenței depline putea fi utilizat, în decizia în litigiu, în vederea stabilirii existenței unui avantaj economic.

80. La punctele 141-154 din hotărârea atacată, Tribunalul a explicat că, în cazul în care legislația fiscală națională nu face distincție între întreprinderile integrate și întreprinderile autonome în scopul aplicării în cazul lor a impozitului pe profit, această legislație urmărește impozitarea profitului realizat de întreprinderile integrate ca și cum acesta ar rezulta din tranzacții efectuate la prețurile pieței. De altfel, acest lucru este confirmat, potrivit Tribunalului, de Hotărârea Forum 187, care viza tocmai un regim fiscal care prevedea ca societățile integrate și societățile autonome să fie tratate în aceleași condiții. Tribunalul a amintit, la punctul 95 din această hotărâre, că Curtea

<sup>50</sup> Decizia de deschidere a procedurii oficiale de investigare referitoare la ajutorul de stat SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxemburg, Presupus ajutor acordat FFT, C(2014) 3627 final.

<sup>51</sup> Sublinierea noastră.

<sup>52</sup> Sublinierea noastră.

<sup>53</sup> Sublinierea noastră.

<sup>54</sup> Sublinierea noastră.

a recunoscut astfel necesitatea de a compara o schemă de ajutor cu cea de „drept comun, bazată pe diferența dintre produse și tarife pentru o întreprindere care își exercită activitățile în condiții de liberă concurență”. În aceste condiții, Tribunalul a apreciat că Comisia putea utiliza principiul concurenței depline, ca *instrument* care îi permitea, în cadrul competențelor sale în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE, să verifice dacă o măsură fiscală prin care autoritățile naționale au acceptat un anumit nivel al prețului tranzacțiilor intragrup produce o reducere a sarcinilor care grevează în mod obișnuit bugetul întreprinderii integrate beneficiare și conferă astfel un avantaj acestora din urmă. Din moment ce Codul luxemburghez privind impozitele urmărea în speță impozitarea societăților integrate și a societăților autonome în același mod, Comisia a utilizat în mod întemeiat acest instrument pentru a efectua o astfel de verificare.

81. În ceea ce privește argumentul potrivit căruia Comisia nu a indicat în decizia în litigiu temeiul juridic al principiului concurenței depline, Tribunalul a admis că Comisia a arătat că principiul concurenței depline exista indiferent de aspectul dacă acest principiu a fost încorporat în dreptul național și că el este diferit de cel consacrat la articolul 9 din Convenția-model fiscală a OCDE. El a adăugat totuși că Comisia a precizat de asemenea că principiul concurenței depline face, în mod necesar, parte din examinarea efectuată în conformitate cu articolul 107 alineatul (1) TFUE a măsurilor fiscale acordate societăților din cadrul unui grup și că l-a calificat drept „principiu general privind egalitatea de tratament în materie de impozitare”, care intră sub incidența acestei dispoziții din tratat.

82. La punctele 155-161 din hotărârea atacată, Tribunalul a răspuns, în primul rând, la argumentul potrivit căruia Comisia a examinat decizia anticipativă în cauză în lumina principiului concurenței depline aplicat drept criteriu străin dreptului fiscal luxemburghez, ceea ce ar avea drept consecință o armonizare deghizată, cu încălcarea autonomiei fiscale a statelor membre, în materie de fiscalitate directă. În această privință, Tribunalul a considerat în esență că Comisia nu și-a depășit competențele, întrucât a aplicat efectiv principiul concurenței depline pentru a verifica dacă decizia anticipativă în cauză a condus la o reducere a sarcinii fiscale a FFT în temeiul normelor de drept național. Astfel, din aceasta din urmă reieșea că societățile integrate erau impozitate în aceleași condiții ca societățile autonome. În al doilea rând, în ceea ce privește argumentul potrivit căruia Comisia ar fi afirmat în mod nejustificat, în considerentul (228) al deciziei în litigiu, că principiul concurenței depline este un „principiu general privind egalitatea de tratament în materie de impozitare care intră sub incidența articolului 107 alineatul (1) [TFUE]”, Tribunalul a statuat că această formulare nu trebuia să fie „izolată de contextul său” și nu implica faptul că Comisia ar fi afirmat existența „unui principiu general al egalității de tratament în ceea ce privește impozitarea, *inerent* articolului 107 alineatul (1) [TFUE<sup>55</sup>]”. Astfel, potrivit Tribunalului, o asemenea interpretare ar conferi acestui articol un domeniu de aplicare foarte extins.

### *iii) Cu privire la temeiul principiului concurenței depline*

83. Prima critică prezentată de Irlanda în cadrul acestui motiv de recurs privește tocmai punctul 161 din hotărârea atacată. În această privință, Irlanda susține în esență că Tribunalul a validat în mod eronat ultima afirmație din considerentul (228) al deciziei în litigiu, potrivit căreia principiul concurenței depline este un „principiu general privind egalitatea de tratament în materie de impozitare care intră sub incidența articolului 107 alineatul (1) [TFUE]”, apreciind că această formulare nu putea fi izolată de contextul său și, în consecință, nu putea fi interpretată în sensul că principiul concurenței depline rezultă din această dispoziție de drept primar. Astfel,

<sup>55</sup> Sublinierea noastră.

potrivit unei jurisprudențe constante, Tribunalul nu ar putea nici să reformuleze decizia în litigiu, nici să completeze motivarea acesteia. A doua critică a Irlandei privește aceeași afirmație a deciziei în litigiu, astfel cum ar fi fost validată de Tribunal la punctul 141 din hotărârea atacată. Potrivit Irlandei, nu ar exista niciun principiu general al dreptului Uniunii care să prevadă egalitatea de tratament a contribuabililor. În această privință, ea arată astfel că, în materie de fiscalitate a întreprinderilor, dreptul Uniunii și legislațiile naționale disting adesea societățile integrate și societățile autonome.

84. În ceea ce privește prima critică a Irlandei, trebuie să se observe, cu titlu introductiv, că interpretarea secțiunii 7.2.2.1. a deciziei în litigiu și în special a considerentului (228) al acesteia este extrem de dificilă din cauza redactării nereușite a anumitor pasaje din raționamentul dezvoltat de Comisie. În aceste împrejurări, este cu atât mai regretabil cu cât Tribunalul a decis să valideze ultima teză a acestui considerent evocând în termeni generali „contextul” în care a fost utilizată o astfel de formulare, fără a oferi nicio precizare ulterioară.

85. Acestea fiind spuse, trebuie să se adopte o poziție cu privire la aspectul dacă Tribunalul a depășit astfel limitele controlului său jurisdicțional.

86. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, astfel cum amintește Irlanda în recursul formulat, Tribunalul nu are dreptul să *substitui*e motivarea autorului actului atacat *cu propria motivare* și nu poate să *acopere, prin propria motivare, o lacună în motivarea* acestui act, astfel încât examinarea sa nu ar fi legată de nicio apreciere care figurează în acesta din urmă<sup>56</sup>. Adăugăm că este la fel de cert că *interpretarea* actului menționat ține de controlul efectuat de Tribunal<sup>57</sup>.

87. Tribunalul a rescris sau a completat motivarea deciziei în litigiu sau s-a limitat numai la a face uz de o latitudine legitimă în interpretarea acesteia?

88. Considerăm că nu putem răspunde la această întrebare fără a efectua o analiză aprofundată având ca obiect identificarea interpretării corecte a considerentului (228) al deciziei în litigiu. Numai această analiză ne va permite să înțelegem obiectul aprecierii efectuate de Tribunal la punctul 161 din hotărârea atacată și să putem astfel să ne exprimăm cu privire la criticile formulate de Irlanda.

89. Pe planul redactării sale, acest considerent enunță că, „[p]rin urmare, principiul concurenței depline face, în mod necesar, parte integrantă din evaluarea efectuată de Comisie, în conformitate cu articolul 107 alineatul (1) [TFUE], a măsurilor fiscale acordate societăților din cadrul unui grup”. Admitem că această teză ar putea sugera că, potrivit deciziei în litigiu, principiul concurenței depline rezultă din dispoziția din tratat evocată. Considerăm totuși că teza menționată ar putea fi înțeleasă și într-un sens mai puțin larg, în funcție de dezvoltarea următoare, potrivit căreia acest principiu este aplicabil indiferent de integrarea sa prealabilă în dreptul statului membru în cauză („indiferent dacă [...] un stat membru a integrat acest principiu în cadrul sistemului său juridic național”). Cu alte cuvinte, deși Comisia arată că principiul concurenței depline face parte integrantă din evaluarea menționată chiar și în lipsa unei astfel de integrări în cadrul dreptului național, aceasta nu înseamnă totuși că utilizarea principiului concurenței depline în acest context nu este subordonată altor condiții, cum ar fi faptul că regimul fiscal care constituie impozitarea „normală” să urmărească tratarea societăților integrate și a societăților autonome în același mod.

<sup>56</sup> A se vedea Hotărârea din 24 ianuarie 2013, Frucona Košice/Comisia (C-73/11 P, EU:C:2013:32, punctele 87-90).

<sup>57</sup> A se vedea Hotărârea din 26 martie 2020, Larko/Comisia (C-244/18 P, EU:C:2020:238, punctele 104 și 105).

90. De altfel, teza considerentului (228) menționat, care face obiectul controlului Tribunalului la punctul 161 din hotărârea atacată, arată că principiul concurenței depline este „un principiu general privind egalitatea de tratament în materie de impozitare *care intră sub incidența* articolului 107 alineatul (1) [TFUE]”<sup>58</sup>, iar nu că „decurge din” sau că este „inerent” acestei dispoziții din tratat.

91. În ceea ce privește economia deciziei în litigiu, arătăm mai întâi că considerentele (224), (226), (227) și (228) ale acesteia, care expun temeiul și conținutul principiului concurenței depline, fac, toate, referire la faptul că acest principiu permite detectarea existenței unui tratament fiscal favorabil în favoarea societăților integrate *potrivit regimului general al impozitului pe profit*, precizare care nu ar avea nicio relevanță în cazul în care Comisia ar fi considerat că principiul menționat își are rădăcinile în articolul 107 alineatul (1) TFUE.

92. Pe de altă parte, împărtășim poziția adoptată de Comisie în memoriul său în răspuns, potrivit căreia secțiunea 7.2.2.1 din decizia în litigiu („Avantaj selectiv rezultat ca urmare a unei abateri de la principiul concurenței depline”), în care se găsește considerentul (228), trebuie interpretată în lumina secțiunii 7.2.1 din aceasta („Stabilirea sistemului de referință”).

93. Astfel, secțiunea 7.2.2.1 constituie partea introductivă a secțiunii 7.2.2 („Avantaj selectiv rezultat în urma unei derogări de la sistemul general al impozitului pe profit din Luxemburg”), în care Comisia a încercat să demonstreze că, prin aprobarea unui acord privind prețurile de transfer al cărui rezultat este inferior celui care decurge din aplicarea principiului concurenței depline, administrația fiscală luxemburgheză a conferit FFT un avantaj și, ca urmare a acestui fapt, a derogat de la normele naționale referitoare la impozitarea societăților. Or, în secțiunea 7.2.1, Comisia a apreciat că regimul general al impozitului pe profit din Luxemburg constituia cadrul de referință în raport cu care trebuie să fie examinată existența unui avantaj selectiv și a arătat de asemenea că societățile integrate și societățile autonome se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă având în vedere obiectivul acestui regim. Având în vedere această constatare, secțiunea 7.2.2.1 explică faptul că criteriul de referință evocat de Comisie în decizia în litigiu pentru a stabili dacă o decizie anticipativă în materie de prețuri de transfer conferă un avantaj selectiv constă în tratamentul fiscal al societăților autonome în cadrul regimului general al impozitului pe profit din Luxemburg.

94. Prin urmare, „contextul” la care se referă punctul 161 din hotărârea atacată este cel în care acest regim fiscal național, care constituie cadrul de referință pentru examinarea existenței unui avantaj selectiv, are în vedere impozitarea în același mod a societăților integrate și a societăților autonome. Rezultă astfel că principiul concurenței depline, astfel cum este menționat în decizia în litigiu, reiese din dreptul național, iar nu din articolul 107 alineatul (1) TFUE în sine.

95. În consecință, Tribunalul nu a reformulat și nici nu a completat motivarea deciziei în litigiu, ci doar a interpretat-o fără a depăși limitele controlului său jurisdicțional. Prin urmare, prima critică formulată de Irlanda ar trebui, în opinia noastră, să fie respinsă<sup>59</sup>.

<sup>58</sup> Sublinierea noastră.

<sup>59</sup> În acest stadiu, trebuie să se precizeze că răspunsul sugerat corespunde unei critici formale privind motivarea deciziei în litigiu, iar nu eventualei erori de drept săvârșite de Tribunal în examinarea aprecierii pe fond efectuate de Comisie. Acest din urmă aspect ține numai de al cincilea motiv, care va fi examinat la punctele următoare din prezentele concluzii.

96. În cazul în care Curtea nu ar urma propunerea noastră, se impune o ultimă remarcă. Astfel, în cazul în care Curtea ar considera că, contrar celor statuate de Tribunal în hotărârea atacată, motivarea deciziei în litigiu trebuie să fie înțeleasă în sensul că principiul concurenței depline decurge din articolul 107 alineatul (1) TFUE, rămâne să se stabilească dacă un principiu al egalității de tratament a contribuabililor poate fi dedus efectiv din această dispoziție a tratatului.

97. Astfel cum arată Irlanda în recursul formulat, Curtea a recunoscut deja că nu există un principiu general de nediscriminare în tratat dincolo de cazurile care sunt prevăzute *in mod expres* în acesta (cetățenie, sex, vârstă etc.)<sup>60</sup>. Or, este evident că articolul 107 alineatul (1) TFUE, care consacră interdicția generală privind acordarea ajutoarelor de stat, nu prevede nicidecum un principiu general care să prevadă egalitatea de tratament a contribuabililor. Astfel, un asemenea principiu nu poate fi invocat împotriva unor dispoziții legislative naționale decât dacă a fost elaborat în prealabil de legiuitorul Uniunii într-un act din care să reiasă un conținut bine determinat<sup>61</sup>, ceea ce, în opinia noastră, nu este cazul egalității de tratament a întreprinderilor integrate și autonome.

98. În ceea ce privește a doua critică formulată de Irlanda, aceasta se întemeiază pe premisa potrivit căreia la punctul 141 din hotărârea atacată se indică faptul că principiul concurenței depline rezultă din articolul 107 alineatul (1) TFUE. În măsura în care la acest punct se arată, în schimb, că principiul concurenței depline se aplică atunci când *dreptul național* urmărește să acorde același tratament societăților integrate și societăților autonome în vederea impozitării societăților, considerăm că și această critică trebuie respinsă.

99. Trebuie să examinăm acum a cincea critică invocată de Irlanda. Aceasta susține că principiul concurenței depline poate fi aplicat pentru a verifica existența unui avantaj într-o situație precum cea din speță numai dacă acest principiu este încorporat în regimul fiscal național care constituie impozitarea „normală” și că aceasta presupune luarea în considerare a normelor aplicate în mod concret în statul membru în cauză, iar nu a unor norme externe acestui sistem. Tribunalul nu ar fi îndeplinit această cerință atunci când a confirmat, la punctele 141 și 145 din hotărârea atacată, utilizarea principiului menționat de către Comisie pe baza obiectivului prezumat al dreptului fiscal luxemburghez.

100. Trebuie să se încadreze de la bun început termenii dezbaterii. Părțile sunt de acord cu privire la două constatări esențiale care reies din raționamentul Tribunalului din hotărârea atacată. Pe de o parte, nu există *a priori* un obstacol în calea aplicării principiului concurenței depline ca „instrument” în vederea examinării existenței unui avantaj în favoarea unei întreprinderi integrate. Pe de altă parte, vocația acestui principiu de a se aplica depinde de aspectul dacă acesta face parte din ansamblul normelor obișnuite în materie de impozitare aplicabile unei astfel de întreprinderi în lipsa deciziei anticipative în cauză. Punctul de divergență dintre părți privește numai modul în care Tribunalul a răspuns la această din urmă întrebare.

101. Prin urmare, este necesar să se adopte o poziție cu privire la acest aspect, ceea ce impune luarea în considerare a criteriilor care reglementează stabilirea acestei impozitări „normale”.

102. Astfel cum reiese din considerațiile noastre anterioare, asimilarea substanțială a noțiunii de impozitare „normală”, utilizată în aprecierea existenței unui avantaj economic, cu cea de „cadru de referință”, folosită în analiza selectivității, conduce la concluzia că criteriile reținute de

<sup>60</sup> Hotărârea din 18 decembrie 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punctul 33).

<sup>61</sup> A se vedea în special Hotărârea din 15 octombrie 2009, Audiolux și alții (C-101/08, EU:C:2009:626, punctul 34), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 42).

jurisprudență pentru a determina conținutul acestei din urmă noțiuni pot fi transpuse la prima noțiune. Aceste criterii se referă la obiectivitatea, la caracterul complet și la caracterul concret al ansamblului normativ care constituie impozitarea „normală”.

103. Având în vedere obiectul prezentei critici, considerăm că criteriul privind caracterul *concret* al impozitării „normale” prezintă o importanță deosebită.

104. În această privință, trebuie să se constate, mai întâi, că lectura punctului 139 din hotărârea atacată coroborată cu referința de la începutul punctului 141 din aceasta arată că Tribunalul a admis implicit postulatul potrivit căruia impozitarea „normală” trebuie să includă numai norme de drept național.

105. În continuare, din cuprinsul punctelor 141 și 145 din această hotărâre reiese că, potrivit Tribunalului, *obiectivul* Codului luxemburghez privind impozitele de a impozita întreprinderile integrate și întreprinderile autonome în același mod în ceea ce privește impozitul pe profit este suficient pentru a justifica concluzia potrivit căreia principiul concurenței depline face parte din impozitarea „normală”. La punctul 141 din hotărârea atacată, Tribunalul s-a referit astfel la faptul că, „în cazul în care legislația fiscală națională nu face distincție între întreprinderile integrate și întreprinderile autonome [...] această legislație *are în vedere* impozitarea profitului ce rezultă din activitatea economică a unei asemenea întreprinderi integrate ca și cum acesta ar rezulta din tranzacții efectuate la prețurile pieței”<sup>62</sup>. La punctul 145 din hotărârea atacată, Tribunalul a afirmat că Codul luxemburghez privind impozitele „*urmărește ca* întreprinderile integrate și cele autonome din Luxemburg să fie impozitate în același mod” și că acest cod „*urmărește* impozitarea profitului rezultat din activitatea economică a unei [...] întreprinderi integrate ca și cum acesta ar rezulta din tranzacții efectuate la prețuri de piață”<sup>63</sup>. În schimb, nicio dispoziție specifică a dreptului luxemburghez nu este invocată în susținerea concluziei sale.

106. Or, astfel cum am arătat la punctele precedente ale prezentelor concluzii și astfel cum decurge din jurisprudența cea mai recentă a Curții, caracterul concret al impozitării „normale” presupune ca aceasta să rezulte din norme de drept *pozitiv*. Pentru a evita orice încălcare a competenței exclusive a statelor membre în materie de fiscalitate directă, existența unui avantaj în sensul articolului 107 TFUE nu poate fi verificată decât prin raportare la cadrul normativ stabilit de legiuitorul național în exercitarea *efectivă* a acestei competențe. Numai acesta din urmă poate să facă astfel încât principiul concurenței depline să facă parte din ansamblul normelor și principiilor care se aplică situației fiscale a unei întreprinderi integrate, precum FFT, în lipsa deciziei anticipative în cauză.

107. În aceste condiții, împărtășim poziția Irlandei potrivit căreia abordarea adoptată de Comisie în decizia în litigiu și validată de Tribunal în hotărârea atacată echivalează, în definitiv, cu a importa în regimul fiscal național care constituie impozitarea „normală” o normă, și anume principiul concurenței depline, care este străină acestui regim. Astfel, pentru motivele explicate printre altele la punctul precedent, referirea la pretinsul obiectiv urmărit de legiuitorul național nu poate justifica apartenența acestui principiu la regimul menționat.

108. În această privință, trebuie să se observe că Irlanda susține de asemenea că Tribunalul a ignorat astfel pur și simplu articolul 164 alineatul 3 din Codul impozitelor, prin care legiuitorul național a încorporat principiul concurenței depline în dreptul fiscal luxemburghez. În opinia sa, impozitarea „normală” ar fi trebuit să fie stabilită numai prin referire la această dispoziție.

<sup>62</sup> Sublinierea noastră.

<sup>63</sup> Sublinierea noastră.

109. Nu considerăm că Tribunalul a ignorat acest articol. Astfel, din cuprinsul punctului 13 din hotărârea atacată reiese că Tribunalul a luat în considerare considerentele deciziei în litigiu în care Comisia a indicat că decizia anticipativă în cauză a fost adoptată în temeiul articolului 164 alineatul 3 din Codul impozitelor (și al Circularei nr. 164/2) și că această dispoziție a stabilit principiul concurenței depline în dreptul fiscal luxemburghez. Totuși, el a considerat că Comisia a concluzionat în mod întemeiat că cadrul de referință care constituie impozitarea „normală” trebuia să fie determinat într-un mod mai larg decât prin referire doar la acest articol. Această apreciere, insistăm, este cea afectată de o eroare de drept.

110. Am observat că, dacă referirea la principiul concurenței depline ar fi integrată în ordinea juridică națională, numărul autorităților fiscale naționale ale căror decizii anticipative ar putea face obiectul controlului Comisiei din punctul de vedere al ajutoarelor de stat s-ar reduce și că liniile directe ale OCDE ar deveni obligatorii *de facto*, restrângând astfel marja discreționară a Comisiei în examinarea acestor decizii. Cu toate acestea, este vorba despre singurul raționament pe care Tribunalul îl poate considera, în opinia noastră, ca fiind corect din punct de vedere juridic, întrucât respectă competența exclusivă a statelor membre în materie de fiscalitate directă.

111. În schimb, raționamentul juridic urmat de Comisie, cu titlu principal, și validat de Tribunal în hotărârea atacată definește cadrul de referință care constituie impozitarea „normală” bazându-se pe o versiune a principiului concurenței depline întemeiată pe un element necodificat precum (pretinsul) obiectiv al dreptului fiscal luxemburghez. Nu este vorba tocmai despre implicarea nejustificată în autonomia fiscală a statelor membre pe care Curtea a condamnat-o întotdeauna cu atenție până în prezent? Considerăm că răspunsul este afirmativ<sup>64</sup>.

112. Având în vedere toate considerațiile care precedă, suntem convinși că a cincea critică invocată de Irlanda trebuie admisă.

113. Prin intermediul celei de a șasea critici, Irlanda critică punctul 142 din hotărârea atacată, indicând că Hotărârea Forum 187 nu confirmă concluzia potrivit căreia articolul 107 alineatul (1) TFUE impune statelor membre respectarea unei obligații autonome de a aplica principiul concurenței depline, indiferent dacă acest principiu a fost încorporat în dreptul național. Aceasta arată printre altele că, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Forum 187, faptul de a deroga de la principiul concurenței depline a fost considerat pertinent în măsura în care acest principiu a fost încorporat în dreptul național în cauză, și anume dreptul belgian.

114. Astfel, trebuie să se examineze dacă interpretarea Hotărârii Forum 187, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 142 din hotărârea atacată, este corectă.

115. În această cauză, Curtea era chemată să examineze o decizie prin care Comisia a concluzionat că regimul fiscal în vigoare în Belgia în favoarea centrelor de coordonare agreeate era o schemă de ajutor de stat incompatibilă cu piața comună<sup>65</sup>. Printre numeroasele avantaje economice de care beneficiau aceste centre de coordonare în temeiul acestui regim fiscal figura metoda de stabilire a veniturilor lor impozabile. Profitul impozabil era stabilit la o sumă forfetară potrivit metodei denumite „cost plus” și corespundea unui procent din valoarea cheltuielilor și a costurilor de funcționare, din care erau excluse printre altele cheltuielile cu personalul și

<sup>64</sup> A se vedea în această privință Mason R., „Identifying Illegal Subsidies”, în *American University Law Review*, volumul 69: nr. 2, articolul 3, p. 530 și 531.

<sup>65</sup> Decizia 2003/755/CE a Comisiei din 17 februarie 2003 privind schema de ajutor pusă în aplicare de Belgia în favoarea centrelor de coordonare stabilite în Belgia (JO 2003, L 282, p. 25).



cheltuielile financiare. În lipsa oricărei informații cu privire la activitatea exercitată, procentul profiturilor care trebuiau luate în considerare era stabilit la 8%. Profitul astfel stabilit era impozitat la cota normală a impozitului pe profit.

116. Pentru a verifica dacă regimul fiscal menționat conferea un avantaj centrelor de coordonare, Curtea a apreciat, într-un pasaj citat de Tribunal la punctul 142 din hotărârea atacată, că este necesar să se compare același regim fiscal cu cel de drept comun, în care veniturile impozabile ale unei întreprinderi care își desfășoară activitățile în condiții de liberă concurență corespund diferenței dintre veniturile și cheltuielile acesteia<sup>66</sup>. Astfel, Curtea a concluzionat că excluderea cheltuielilor cu personalul și a cheltuielilor financiare, care contribuiau în mod preponderent la realizarea veniturilor centrelor de coordonare, din cheltuielile care determină veniturile impozabile ale acestor centre „nu conduce[a] la prețuri de transfer apropiate de cele care ar fi [fost] aplicate în condiții de liberă concurență”<sup>67</sup>.

117. Potrivit Comisiei, nu există nicio îndoială că Curtea a aplicat astfel principiul concurenței depline. Chiar dacă acest principiu nu este evocat la punctele 95 și 96 din Hotărârea Forum 187, Comisia apreciază că utilizarea termenilor „care își desfășoară activitățile în condiții de liberă concurență”, la punctul 95, și „prețuri de transfer”, la punctul 96, nu lasă loc unor interpretări diferite.

118. În ceea ce privește temeiul juridic al aplicării principiului menționat, Comisia se alătură Irlandei pentru a arăta că, în Hotărârea Forum 187, Curtea a comparat tratamentul fiscal aplicat centrelor de coordonare cu normele ordinare din dreptul belgian. Aceasta adaugă totuși că motivul pentru care Curtea a reținut tratamentul fiscal aplicat societăților autonome drept criteriu de referință pentru a constata existența unui avantaj în favoarea acestor centre era același cu cel reținut de Tribunal la punctele 141 și 145 din hotărârea atacată, potrivit căruia obiectivul ultim al regimului fiscal național în cauză consta în a garanta că baza de impozitare a societăților integrate este evaluată în același mod precum cea a societăților autonome.

119. În același timp, Hotărârea Forum 187 confirmă în plus, potrivit Comisiei, că aplicarea principiului concurenței depline nu este condiționată de încorporarea sa în dreptul național. Astfel, Comisia observă că, în această hotărâre, Curtea nu a examinat existența unui avantaj în favoarea centrelor de coordonare prin raportare la principiul concurenței depline codificat în dreptul fiscal belgian.

120. Această interpretare a Hotărârii Forum 187 nu este, în opinia noastră, convingătoare.

121. Această hotărâre nu menționează în niciun moment că statele membre sunt obligate să pună în aplicare principiul concurenței depline atunci când acest principiu nu este codificat în dreptul național. Acest lucru nu este surprinzător, în opinia noastră, în măsura în care nu este vorba despre problema juridică ce a făcut obiectul interpretării Curții.

122. Din structura raționamentului Curții din hotărârea menționată rezultă în mod clar acest lucru. Mai întâi, la punctele 91-93, Curtea amintește caracteristicile esențiale ale metodei de stabilire a profitului impozabil, astfel cum decurge aceasta din regimul fiscal prevăzut de *arrêté royal* n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création des centres de coordination (Decretul regal nr. 187 privind crearea centrelor de coordonare) din 30 decembrie 1982<sup>68</sup>. În continuare, la

<sup>66</sup> Hotărârea Forum 187, punctul 95.

<sup>67</sup> Hotărârea Forum 187, punctul 96.

<sup>68</sup> *Moniteur belge* din 13 ianuarie 1983.

punctul 94, ea arată că această metodă „se inspiră din cea denumită «cost plus» recomandată de [OCDE] pentru impozitarea serviciilor efectuate de o filială sau de un sediu permanent în contul societăților care aparțin aceluiași grup și care sunt stabilite în alte state”, înainte de a constata în esență, la punctele 95 și 96, că era necesar să se compare quantumul veniturilor impozabile care rezultă din aplicarea acestui regim fiscal și cel care rezultă din aplicarea regimului de drept comun.

123. Rezultă că legiuitorul belgian a încorporat în dreptul național o metodă analogă celei denumite „cost plus”, care este una dintre metodele de calcul al prețurilor de transfer recomandate de OCDE pentru a stabili indirect prețul în condiții de concurență deplină al unei tranzacții intragrup. Or, astfel cum subliniază avocatul general Léger la punctul 257 din concluziile prezentate în această cauză, reclamanta nu a pus în discuție faptul că existența unui avantaj trebuia să fie apreciată pornind de la criteriul care stă la baza metodei „cost plus” a OCDE, și anume cel potrivit căruia prețurile de transfer trebuie să fie stabilite astfel încât să conducă la prețurile care ar fi practicate în condiții de concurență deplină<sup>69</sup>. În plus, din decizia Comisiei reiese că administrația belgiană trebuia să se refere, în vederea stabilirii acestor prețuri, la rapoartele OCDE<sup>70</sup>.

124. Acest lucru dă de înțeles, în opinia noastră, că, contrar celor pretinse de Comisie în memoriul său în răspuns, lipsa menționării principiului concurenței depline în Hotărârea Forum 187 – chiar dacă acest principiu putea fi considerat ca fiind inclus în articolul 26 din Codul belgian privind impozitele pe venit din anul 1992 – nu înseamnă că aspectul dacă principiul menționat este încorporat în dreptul național este, în această hotărâre, lipsit de relevanță.

125. Astfel, considerăm că, în hotărârea examinată, Curtea soluționează o problemă juridică diferită, integrarea principiului concurenței depline în dreptul național constituind doar premisa logică a acesteia. Odată ce un stat membru a ales să încorporeze în dreptul său național o metodă de stabilire a profitului impozabil al societăților integrate analogă metodei „cost plus” a OCDE și care are astfel ca obiect impozitarea acestor societăți pe o bază comparabilă cu cea care ar rezulta din aplicarea regimului de drept comun, acest stat conferă societăților menționate un avantaj economic dacă include în această metodă dispoziții care au efectul de a reduce sarcina fiscală pe care aceleași societăți ar trebui în mod normal să o suporte în temeiul regimului menționat.

126. Pe scurt, apreciem că, contrar celor considerate de Tribunal la punctul 142 din hotărârea atacată, Hotărârea Forum 187 nu confirmă poziția potrivit căreia principiul concurenței depline este aplicabil atunci când dreptul fiscal național urmărește impozitarea societăților integrate și a societăților autonome în același mod, indiferent de aspectul dacă acest principiu a fost încorporat în acest drept.

127. Prin urmare, a șasea critică invocată de Irlanda trebuie, în opinia noastră, să fie admisă.

128. Prin intermediul celei de a șaptea critici, Irlanda consideră că principiul concurenței depline nu își are originea în documentele OCDE și că principiul operatorului privat în economia de piață, care ar fi stat la baza abordării sale în materie, nu constituie un temei juridic corect. În această privință, ea observă că Comisia a făcut referire la acest principiu în deciziile de deschidere a procedurilor privind deciziile anticipative adoptate în favoarea Apple, Fiat și Starbucks și că

<sup>69</sup> Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauzele conexe Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:89).

<sup>70</sup> Decizia 2003/755, considerentul (95). În această privință, Comisia face trimitere la nr. 26/48 din comentariul privind Codul belgian privind impozitele pe venit din anul 1992.

această instituție ar fi confirmat, în ședința de audiere a pledoariilor care a avut loc în fața Tribunalului în prezenta cauză, că nu își mai întemeia teoria privind principiul concurenței depline pe principiul operatorului privat în economia de piață.

129. În ceea ce privește această critică, ne limităm la a constata că aceasta pare să privească, în mod generic, abordarea generală a Comisiei în ceea ce privește temeiul principiului concurenței depline, fără a trata motivele aprobării acestei abordări în hotărârea atacată. În aceste împrejurări, solicităm Curții să o declare inadmisibilă.

130. A treia și a patra critică invocate de Irlanda necesită o reamintire a pasajului relevant din hotărârea atacată. La punctul 152 din aceasta, Tribunalul a observat că, în ședință, Comisia a susținut că principiul concurenței depline este inerent regimului normal de impozitare prevăzut de dreptul național ca un corolar al abordării bazate pe „entitatea juridică distinctă”, abordare potrivit căreia dreptul național se aplică entităților juridice, iar nu entităților economice. La punctul 153, Tribunalul a abordat obiecțiile Marelui Ducat al Luxemburgului și ale FFT, potrivit cărora Comisia și-a modificat astfel în ședință opinia cu privire la principiul concurenței depline pe care aceasta o exprimase în decizia în litigiu. Deși a recunoscut că o modificare a temeiului juridic al principiului concurenței depline dat în decizia în litigiu nu ar fi fost legitimă din punct de vedere juridic, Tribunalul a considerat că, în orice caz, acest lucru nu repunea în discuție constatarea pe care o făcuse anterior, potrivit căreia principiul concurenței depline este un instrument utilizat în cadrul examinării efectuate în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

131. În această privință, Irlanda susține, în primul rând, că Comisia nu se putea întemeia în mod valabil pe noul argument pe care l-a invocat astfel în ședință, fără a încălca dreptul la apărare. Astfel, abordarea bazată pe entitatea juridică distinctă nu ar fi fost dată ca temei juridic al acestui principiu în decizia în litigiu.

132. În al doilea rând, Irlanda afirmă că, chiar dacă Comisia ar fi indicat în decizia în litigiu că abordarea bazată pe entitatea juridică distinctă era temeiul juridic al principiului concurenței depline, aceasta ar fi săvârșit o eroare de drept. Astfel, ar fi eronat să se afirme că acest principiu este un corolar necesar al abordării bazate pe entitatea juridică distinctă, din moment ce și alte modele de impozitare, precum cel al repartizării potrivit unei formule prestabilite prevăzute de propunerea de directivă privind baza de impozitare comună pentru impozitele pe profit, s-ar întemeia de asemenea pe abordarea menționată.

133. În această privință, menționăm deja că, în opinia noastră, Curtea nu ar trebui să se lase antrenată într-o dezbateră lipsită de aplicabilitate practică, întrucât Tribunalul nu și-a întemeiat hotărârea pe elementele vizate de criticile formulate de Irlanda. O asemenea dezbateră ar fi astfel pur teoretică sau, mai precis, nu ar avea nicio incidență asupra soluționării litigiului dedus judecății sale.

134. Astfel, este necesar să se arate că, la punctul 153 din hotărârea atacată, Tribunalul nu s-a pronunțat cu privire la aspectul dacă, prin explicațiile pe care le-a furnizat în ședință cu privire la raportul dintre punerea în aplicare a abordării bazate pe entitatea juridică distinctă în regimul fiscal național și principiul concurenței depline, Comisia și-a schimbat poziția adoptată inițial în decizia în litigiu. Dimpotrivă, Tribunalul s-a limitat la a statua în esență că, chiar dacă obiecțiile ridicate de Marele Ducat al Luxemburgului și de FFT ar fi fost considerate întemeiate, acest lucru nu ar fi avut nicio incidență asupra concluziei la care a ajuns cu privire la temeiul juridic al

utilizării principiului concurenței depline<sup>71</sup>. Prin urmare, prezentele critici se întemeiază pe o interpretare eronată a hotărârii atacate.

135. Astfel, în opinia noastră, a treia și a patra critică invocate de Irlanda trebuie respinse ca inoperante.

*iv) Cu privire la conținutul principiului concurenței depline și la principiul securității juridice*

136. Prin intermediul celei de a opta critici, Irlanda apreciază că conținutul principiului concurenței depline utilizat de Comisie în decizia în litigiu și confirmat de Tribunal în hotărârea atacată este extrem de dificil de sesizat. În această privință, ea observă că, deși singura definiție precisă a principiului concurenței depline ar figura în documentele elaborate în cadrul OCDE, considerentul (229) al deciziei în litigiu și punctul 147 din hotărârea atacată ar indica faptul că principiul concurenței depline al OCDE este diferit de cel al Comisiei. În plus, din cuprinsul punctului 149 din hotărârea atacată ar reieși că Comisia nu este obligată să ia în considerare modul în care principiul concurenței depline este definit de dreptul național, ceea ce ar fi determinat-o să ignore, în speță, că Marele Ducat al Luxemburgului a integrat acest principiu în dreptul său intern. În sfârșit, potrivit Irlandei, nu ar exista manual sau linii directoare care să definească conținutul principiului concurenței depline, astfel cum este descris de Comisie în decizia în litigiu. Lipsa caracterizării conținutului acestui principiu ar fi problematică din perspectiva principiului securității juridice, întrucât ar fi astfel imposibil pentru un contribuabil sau pentru administrația fiscală națională să cunoască normele efectiv aplicabile.

137. Comisia răspunde printre altele, în memoriul său în răspuns, că conținutul acestui principiu este extrem de clar. Astfel, acesta ar prevedea că tranzacțiile dintre operatorii economici afiliați trebuie să fie evaluate în scopuri fiscale ca și cum ar fi fost încheiate în condiții de concurență deplină între operatori economici neafiliați.

138. Trebuie amintit că principiul securității juridice, care constituie un principiu general al dreptului Uniunii și se aplică astfel actelor instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii, impune, potrivit unei jurisprudențe constante, ca normele de drept să fie clare și precise și ca acestea să prezinte un caracter de previzibilitate<sup>72</sup>. În special, acest principiu presupune să se aprecieze dacă un act juridic al Uniunii permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate și în mod neechivoc întinderea drepturilor și obligațiilor lor și să acționeze în consecință<sup>73</sup>. Acest imperativ se impune cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre un act care poate avea implicații financiare<sup>74</sup>.

<sup>71</sup> Deși este adevărat că, la punctul 153 din hotărârea atacată, Tribunalul nu pare să se refere la temeiul juridic menționat atunci când se limitează la a rezuma concluzia sa în sensul că „principiul concurenței depline intervine în cadrul examinării efectuate în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE”, este de asemenea adevărat că această referire se deduce din ansamblul raționamentului Tribunalului, potrivit căruia legitimitatea utilizării principiului concurenței depline ca instrument în cadrul acestei examinări depinde de aspectul dacă *dreptul național* urmărește impozitarea profitului rezultat din activitatea economică a unei întreprinderi integrate ca și cum acesta ar rezulta din tranzacții realizate la prețuri de piață.

<sup>72</sup> Hotărârea din 11 septembrie 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, punctul 50 și jurisprudența citată).

<sup>73</sup> Hotărârea din 29 martie 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Comisia (C-352/09 P, EU:C:2011:191, punctul 81).

<sup>74</sup> Hotărârea din 23 septembrie 2020, Spania și alții/Comisia (T-515/13 RENV și T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, punctul 194).

139. Reiese din jurisprudența Curții că principiul securității juridice este legat intrinsec de producția normativă a Uniunii și a autorităților naționale atunci când pun în aplicare dreptul Uniunii și că acesta autorizează un control jurisdicțional privind imperfecțiunile care pot determina o aplicare incertă a actului normativ incriminat<sup>75</sup>.

140. Principiul securității juridice are un domeniu de aplicare mai restrâns în privința unei decizii administrative, astfel cum rezultă din jurisprudența referitoare la ajutoarele de stat. În acest domeniu, Curtea poate constata o încălcare a principiului securității juridice numai atunci când era în discuție un comportament adoptat de Comisie înainte sau în cursul *procedurii* care a condus la adoptarea unei decizii de recuperare a ajutorului de stat<sup>76</sup>.

141. În speță, principiul securității juridice este invocat împotriva utilizării, în vederea examinării condiției privind avantajul, a principiului concurenței depline *având în vedere conținutul pretins dificil de sesizat al acestuia din urmă*. Obiectul acestei contestări este, cu alte cuvinte, temeinicia unei aprecieri a Comisiei privind *calificarea unei măsuri de stat drept ajutor de stat*. Or, temeinicia unei astfel de aprecieri nu poate, în opinia noastră, să fie repusă în discuție din perspectiva conformității cu principiul securității juridice. O poziție contrară ar însemna să se interzică Comisiei să aibă în vedere noi abordări în aplicarea normelor de drept și ar obliga-o astfel să își mențină în timp poziția. În special, o asemenea interpretare ar însemna că Comisia ar fi împiedicată să recurgă la orice criteriu de referință inedit pentru a-și ghida aprecierea privind existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

142. În acest caz, principiul investitorului privat în economia de piață nu ar fi putut fi integrat în examinarea condiției privind avantajul, dat fiind că, în cadrul primelor sale apariții în practica decizională la începutul anilor '80, acest principiu era departe de a avea un conținut definit. Astfel, atunci când Curtea l-a validat în anul 1986, principiul investitorului privat în economia de piață impunea numai să se verifice „dacă, în condiții similare, un acționar privat, având în vedere probabilitatea de a obține un randament și făcând abstracție de toate considerentele sociale, de politică regională și sectoriale ar fi subscris capitalul în cauză”<sup>77</sup>. Abia de-a lungul timpului, practica decizională și activitatea cvasilegislativă a Comisiei, precum și jurisprudența Curții au definit modalitățile de aplicare a acestuia<sup>78</sup>.

143. De asemenea, conținutul principiului concurenței depline a fost definit în esență de Comisie în sensul că tranzacțiile realizate între întreprinderi integrate trebuie să fie evaluate în scopuri fiscale ca și cum ar fi fost încheiate de întreprinderi autonome. Acesta a fost aplicat, în speță, în conformitate cu liniile directoare ale OCDE. Acțiunea combinată a forțelor normative și jurisdicționale menționate la finalul punctului precedent este cea care va preciza ulterior modalitățile de aplicare a acestuia.

144. Prin urmare, apreciem că principiul securității juridice nu poate fi invocat pentru a reproșa Tribunalului că a acceptat o caracterizare insuficient de precisă din partea Comisiei a conținutului unui criteriu de referință, precum principiul concurenței depline, într-o decizie adaptată de această instituție.

<sup>75</sup> A se vedea Puissochet, J.-P., și Legal, H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2001, nr. 11.

<sup>76</sup> A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punctele 99-108).

<sup>77</sup> Hotărârea din 10 iulie 1986, Belgia/Comisia (234/84, EU:C:1986:302, punctul 14).

<sup>78</sup> A se vedea în special Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, secțiunea 4.2.

145. Rezultă că a opta critică invocată de Irlanda ar trebui, în opinia noastră, să fie respinsă ca nefondată.

### 3) *Concluzie cu privire la primul motiv*

146. Având în vedere considerațiile care precedă și în special propunerile noastre privind a cincea și a șasea critică invocate de Irlanda, propunem Curții să admită primul motiv în măsura în care Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a aprobat cadrul de referință astfel cum a fost stabilit de Comisie în vederea examinării existenței în speță a unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În fapt, jurisprudența Curții potrivit căreia o eroare săvârșită în determinarea acestui cadru afectează ansamblul analizei referitoare la selectivitate<sup>79</sup> poate, în opinia noastră, să fie aplicată prin analogie la examinarea avantajului.

### c) *Cu privire la al treilea motiv*

#### 1) *Argumentele părților*

147. Prin intermediul celui de al treilea motiv, Irlanda susține că Tribunalul nu și-a îndeplinit obligația de motivare. În primul rând, Tribunalul ar fi omis să se pronunțe cu privire la temeiul juridic exact al principiului concurenței depline, care ar fi descris numai ca un „instrument” sau un „criteriu de referință”. În al doilea rând, Irlanda susține că raționamentul urmat în hotărârea atacată este contradictoriu în măsura în care Tribunalul ar indica faptul că principiul concurenței depline, astfel cum a fost caracterizat în decizia în litigiu, este „un principiu general privind egalitatea de tratament în materie de impozitare” (punctul 150 din hotărârea atacată), iar nu „[un] principiu general al egalității de tratament în ceea ce privește impozitarea” (punctul 161 din hotărârea atacată), fără a explica o asemenea distincție.

148. Comisia consideră că acest motiv se întemeiază pe o interpretare eronată a hotărârii atacate și, prin urmare, trebuie respins.

#### 2) *Apreciere*

149. Cu titlu introductiv, trebuie amintită jurisprudența constantă potrivit căreia motivarea unei hotărâri a Tribunalului trebuie să menționeze în mod clar și neechivoc raționamentul acestuia, astfel încât să dea posibilitatea persoanelor interesate să ia cunoștință de justificările deciziei luate, iar Curții să își exercite controlul jurisdicțional<sup>80</sup>.

150. În ceea ce privește critica întemeiată pe lipsa motivării cu privire la temeiul juridic al principiului concurenței depline, observăm de la bun început că, după ce a arătat în termeni generali că argumentele Marelui Ducat al Luxemburgului și ale FFT, care critică acest temei juridic, sunt examinate la punctele 126-187 din hotărârea atacată, Irlanda nu pare să vizeze punctele relevante din această hotărâre. Dacă ar fi făcut acest lucru, acest stat membru nu ar fi putut, în opinia noastră, să reproșeze Tribunalului că nu a identificat temeiul juridic în discuție.

<sup>79</sup> Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 107).

<sup>80</sup> A se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2021, Achemos Grup și Achema/Comisia (C-847/19 P, nepublicată, EU:C:2021:343, punctul 60 și jurisprudența citată).

151. Astfel, după cum am arătat deja în prezentele concluzii, Tribunalul s-a pronunțat în această privință la punctul 141 din hotărârea atacată. Înainte de a prezenta conținutul acestuia afirmând că, atunci când o măsură fiscală este acordată unei întreprinderi integrate, Comisia poate compara sarcina fiscală rezultată din aplicarea acestei măsuri cu cea care rezultă din aplicarea normelor de impozitare „normală” din legislația națională a unei întreprinderi autonome plasate într-o situație comparabilă, Tribunalul a avut grijă să precizeze că principiul concurenței depline rezultă din legislația națională și în special că, „în cazul în care legislația fiscală națională nu face distincție între întreprinderile integrate și întreprinderile autonome în scopul aplicării în cazul lor a impozitului pe profit, această legislație are în vedere impozitarea profitului ce rezultă din activitatea economică a unei asemenea întreprinderi integrate ca și cum acesta ar rezulta din tranzacții efectuate la prețurile pieței”. Odată identificat astfel temeiul juridic al principiului concurenței depline, Tribunalul a considerat în esență, la punctul 145 din hotărârea atacată, că acest principiu era aplicabil în speță în măsura în care Codul luxemburghez privind impozitele urmărea impozitarea societăților integrate și a societăților autonome în același mod în ceea ce privește impozitul pe profit.

152. Deși acest temei juridic nu trece testul conformității cu jurisprudența relevantă, astfel cum reiese din examinarea celei de a cincea critici din cadrul primului motiv de recurs, nu se poate nega că el a fost totuși identificat de Tribunal, ceea ce lipsește în mod incontestabil de orice fundament critica întemeiată pe o pretinsă nemotivare a hotărârii atacate cu privire la acest aspect.

153. Ceea ce precedă explică motivul pentru care, astfel cum observă în mod întemeiat Irlanda, punctele 151-154 din hotărârea atacată nu precizează care este temeiul principiului concurenței depline. Astfel, la punctele 149-154 din această hotărâre, Tribunalul a intenționat tocmai să demonstreze că argumentele invocate de Marele Ducat al Luxemburgului și de FFT nu erau de natură să infirme concluzia care fusese *deja* trasă, și anume că principiul concurenței depline își avea originea în dreptul național.

154. În ceea ce privește critica întemeiată pe caracterul contradictoriu al motivării, considerăm că aceasta provine dintr-o înțelegere greșită a punctelor 150 și 161 din hotărârea atacată. Astfel, Irlanda pornește de la premisa potrivit căreia Tribunalul ar fi sugerat existența unei diferențe între calificarea drept „principiu general privind egalitatea de tratament în materie de impozitare”, în care s-ar încadra principiul concurenței depline potrivit punctului 150, și cea drept „principiu general al egalității de tratament în ceea ce privește impozitarea”, în care nu s-ar încadra acest principiu potrivit punctului 161. În opinia noastră, această premisă este eronată.

155. La punctul 150 din hotărârea atacată, Tribunalul a declarat că, în considerentul (228) al deciziei atacate, Comisia a arătat că principiul concurenței depline este „un principiu general privind egalitatea de tratament în materie de impozitare, *care intră sub incidența articolului 107 TFUE*”<sup>81</sup>. La punctul 161 din această hotărâre, Tribunalul a răspuns la o critică întemeiată de Irlanda și de FFT pe faptul că această formulare nu putea fi înțeleasă în sensul că se afirmă existența unui „principiu general al egalității de tratament în ceea ce privește impozitarea, *inerent articolului 107 alineatul (1) TFUE*”<sup>82</sup>. Astfel, Tribunalul s-a limitat la a înlătura una dintre interpretările eventuale ale considerentului (228) al deciziei în litigiu, astfel cum a fost reprodus la punctul 150 din hotărârea atacată, și anume cea potrivit căreia temeiul juridic al principiului

<sup>81</sup> Sublinierea noastră.

<sup>82</sup> Sublinierea noastră.

concurenței depline constă în articolul 107 alineatul (1) TFUE. Prin urmare, nu vedem nicio contradicție între punctul 150 și punctul 161 din hotărârea atacată. În consecință, în opinia noastră, această critică trebuie respinsă.

156. Având în vedere aceste considerații, propunem Curții să respingă al treilea motiv ca nefondat.

#### ***d) Cu privire la al patrulea motiv***

##### *1) Argumentele părților*

157. Prin intermediul celui de al patrulea motiv, Irlanda susține că Tribunalul a înlăturat în mod greșit argumentul, examinat la punctele 180-184 din hotărârea atacată, întemeiat pe faptul că, prin impunerea principiului concurenței depline, Comisia ar fi încălcat principiul securității juridice. Arătând, la punctul 183 din hotărârea atacată, că era „previzibilă” posibilitatea Comisiei de a verifica dacă metoda de determinare a prețurilor de transfer s-a îndepărtat de la un preț care ar fi fost stabilit în condiții de piață, cu scopul a examina dacă decizia anticipativă în cauză a acordat un avantaj, Tribunalul ar fi ignorat că principiul stabilit de Comisie este o normă nouă, al cărei conținut nu putea fi cunoscut dinainte de administrația fiscală luxemburgheză. Chiar dacă administrația fiscală luxemburgheză ar fi putut să se aștepte ca Comisia să verifice dacă o societate integrată era tratată în scopuri fiscale în același mod ca o societate autonomă, aceasta nu ar fi putut să prevadă că Comisia aplică propria versiune a principiului concurenței depline și nici nu ar fi putut cunoaște conținutul acestuia.

158. Comisia se opune întregului raționament al Irlandei.

##### *2) Apreciere*

159. Înainte de toate, trebuie să se delimiteze cu atenție perimetrul prezentului motiv. În opinia noastră, Irlanda repune în discuție refuzul Tribunalului de a recunoaște că examinarea existenței unui avantaj efectuată în raport cu un cadru juridic total novator și, ca urmare a acestui fapt, imprevizibil pentru administrația fiscală națională constituia o încălcare a principiului securității juridice. Astfel, temeiul și conținutul principiului concurenței depline nu ar fi făcut obiectul unei elaborări de către Comisie anterior adoptării deciziei în litigiu, printre altele prin publicarea unor acte de *soft law*, precum un manual sau linii directoare.

160. Desigur, nu se poate nega că abordarea adoptată de Comisie în decizia în litigiu prezintă un anumit grad de noutate. Astfel, trebuie amintit că nu se găsește nicio urmă a principiului concurenței depline, astfel cum a fost conceput de Comisie în decizia în litigiu și validat de Tribunal în hotărârea atacată, în practica decizională anterioară a Comisiei în materie de ajutoare fiscale. În această privință, în prezentele concluzii a fost efectuată deja o muncă de exegeză pentru a demonstra că hotărârea atacată a confirmat în mod eronat caracterul corect al interpretării care reiese din decizia în litigiu, potrivit căreia Hotărârea Forum 187 a ratificat utilizarea unui astfel de principiu al concurenței depline în scopul analizei existenței avantajului.

161. Totuși, considerăm că acest lucru nu poate conduce la constatarea unei încălcări a principiului securității juridice.



162. În această privință, trebuie să se facă trimitere încă o dată la Hotărârea Forum 187, la pasajul în care Curtea a adoptat interpretarea făcută de avocatul general Léger potrivit căreia, deși este incontestabil că Comisia este obligată să respecte principiul securității juridice atunci când își îndeplinește misiunea de control al ajutoarelor de stat, această cerință nu poate fi disociată de cea referitoare la respectarea *principiului legalității* și, prin urmare, a dispozițiilor articolelor 107 și 108 TFUE<sup>83</sup>. Curtea a considerat astfel, în esență, că nu putea fi constatată nicio încălcare a securității juridice atunci când Comisia își modifica aprecierea în calificarea drept ajutor de stat a unei măsuri fiscale naționale. Or, nu există nicio îndoială, în opinia noastră, că constatarea referitoare la raportul dintre principiile securității juridice și legalității este valabilă și pentru o apreciere a Comisiei, novatoare în raport cu practica sa decizională anterioară. Rezultă că principiul securității juridice nu se opune ca Comisia să efectueze, precum în speță, o apreciere novatoare cu privire la aspectul dacă o măsură de stat constituie un ajutor de stat atunci când consideră că aceasta este concluzia la care trebuie să conducă o aplicare corectă a articolului 107 alineatul (1) și a articolului 108 TFUE. De altfel, s-a explicat la punctul 142 din prezentele concluzii că temeinicia unei aprecieri a Comisiei privind calificarea drept ajutor de stat a unei măsuri de stat nu poate fi repusă în discuție în temeiul principiului securității juridice.

163. De asemenea, principiul securității juridice nu impune nicidecum ca noua interpretare pe care Comisia dorește să o introducă în analiza efectuată în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE să fie expusă în prealabil în manuale sau în linii directoare. Deși aceste acte contribuie la garantarea transparenței, a caracterului previzibil și a securității juridice în privința acțiunii întreprinse de Comisie, astfel cum a amintit Curtea în repetate rânduri<sup>84</sup>, ele nu sunt nicidecum necesare pentru a justifica legalitatea unei astfel de inițiative.

164. În aceste condiții, considerăm că afirmația care figurează la punctul 183 din hotărârea atacată nu se pretează la nicio critică juridică.

165. Prin urmare, propunem Curții să respingă al patrulea motiv ca nefondat.

### ***e) Cu privire la al cincilea motiv***

#### *1) Argumentele părților*

166. Prin intermediul celui de al cincilea motiv, îndreptat împotriva punctelor 100-117 din hotărârea atacată, Irlanda reproșează Tribunalului că a respins argumentația sa potrivit căreia decizia în litigiu ar echivala, cu încălcarea articolelor 3, 4 și 5 TUE și a articolului 114 TFUE, cu consacrarea unei armonizări deghizate contrare principiului repartizării competențelor. În opinia sa, Comisia ar fi invocat în decizia în litigiu norme care nu fac parte din regimul fiscal național, făcând abstracție în același timp de dispozițiile aplicabile ale acestuia. Irlanda arată că, în cazul în care Comisia ar obține câștig de cauză în prezenta cauză, principiul concurenței depline al Comisiei s-ar impune tuturor statelor membre, indiferent de ceea ce este prevăzut în propria legislație fiscală.

167. Comisia răspunde că a apreciat realmente decizia anticipativă în cauză în raport cu regimul general al impozitului pe profit din Luxemburg și că, dacă hotărârea Tribunalului ar fi confirmată în ceea ce privește constatarea referitoare la existența unui avantaj selectiv, acest lucru ar însemna

<sup>83</sup> Hotărârea Forum 187, punctele 73-76 și Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauzele conexe Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:89, punctul 219).

<sup>84</sup> A se vedea Hotărârea din 14 noiembrie 2018, Comisia/Grecia (C-93/17, EU:C:2018:903, punctul 119 și jurisprudența citată).

doar că statele membre care impozitează sucursalele sau filialele societăților multinaționale în temeiul normelor lor ordinare ca și cum ar fi vorba despre entități distincte nu se pot sustrage de la controlul deciziilor lor fiscale anticipative din perspectiva reglementării ajutoarelor de stat pentru simplul motiv că legislația lor fiscală nu codifică în mod explicit criteriile obiective de atribuire a profiturilor la aceste sucursale sau filiale.

## 2) *Apreciere*

168. Cu titlu introductiv, trebuie să se observe că Irlanda nu contestă în întregime raționamentul urmat de Tribunal la punctele 100-117 din hotărârea atacată. Astfel, aceasta ține să precizeze că aprobă prima parte a raționamentului menționat, în care Tribunalul a subliniat că normele în materie de ajutoare de stat sunt aplicabile măsurilor fiscale naționale. Criticile sale vizează numai constatarea care reiese din cuprinsul punctului 113 din hotărârea atacată.

169. După ce a amintit, la punctul 112 din această hotărâre, că Comisia nu dispune de competența care să îi permită să definească în mod autonom impozitarea „normală” a unei întreprinderi integrate, fără să țină seama de normele fiscale naționale, Tribunalul ar fi statuat în mod eronat, la punctul 113 din hotărârea menționată, că, în decizia în litigiu, Comisia a verificat numai dacă decizia anticipativă în cauză a conferit beneficiarului acesteia un avantaj în raport cu impozitarea „normală”, *astfel cum a fost definită de legislația fiscală națională*. Caracterul eronat al acestei constatări ar fi de altfel confirmat, potrivit Irlandei, de faptul că Tribunalul a admis, la punctul 149 din hotărârea atacată, că Comisia nu a examinat dacă decizia anticipativă în cauză respecta dreptul fiscal luxemburghez.

170. Cu alte cuvinte, prezentul motiv se rezumă la a contesta utilizarea de către Comisie a principiului concurenței depline în vederea stabilirii impozitării „normale”, efectuată indiferent de orice referire la existența acestui principiu în dreptul național. În consecință, răspunsul care trebuie dat la acest motiv coincide cu cel dat la problema dacă aprecierile Tribunalului cu privire la cadrul de referință care servește la stabilirea eventualei existențe a unui avantaj fiscal trebuie sau nu să fie confirmate.

171. Arătăm în această privință că, desigur, nu este surprinzător că, în ceea ce privește un spațiu juridic caracterizat prin coexistența între norme ale tratatului privind ajutoarele de stat și norme fiscale naționale, în care prevenirea riscului de suprapunere a primelor cu cele din urmă implică aprecierea existenței unui avantaj în raport cu un cadru de referință național, încălcarea repartizării competențelor între Uniune și statele sale membre depinde de aspectul dacă acest cadru de referință a fost delimitat în mod corect.

172. Ținând seama de propunerea, prezentată în concluziile de față, de a declara întemeiat primul motiv de recurs în măsura în care principiul concurenței depline utilizat în decizia în litigiu nu este o normă codificată în mod expres în dreptul național, apreciem, asemenea recurenței, că hotărârea atacată încalcă, la punctul 113, dispozițiile tratatului care reglementează repartizarea competențelor între Uniune și statele sale membre [articolul 3 alineatul (6), articolul 4 alineatul (1) și articolul 5 alineatele (1) și (2)] și care prevăd o interdicție de armonizare în materie fiscală [articolul 114 alineatul (2) TFUE].

173. Prin urmare, invităm Curtea să admită și al cincilea motiv.

## B. Cu privire la al doilea motiv

174. Prin intermediul prezentului motiv, Irlanda arată în esență că Tribunalul a concluzionat în mod eronat că, în speță, Comisia putea să invoce prezumția de selectivitate, potrivit căreia o măsură este prezumată selectivă atunci când conferă un avantaj și este vorba despre un ajutor individual, în măsura în care o decizie fiscală este un ajutor individual.

175. Comisia susține că acest motiv trebuie respins ca inoperant. Astfel, decizia în litigiu ar fi stabilit de asemenea selectivitatea deciziei anticipative în cauză prin intermediul analizei în trei etape aplicabile schemelor de ajutor, iar Tribunalul ar fi aprobat-o la punctele 360-366 din hotărârea atacată. Dat fiind că Irlanda nu ar fi contestat aceste puncte în recursul formulat, concluzia privind selectivitatea deciziei anticipative în cauză ar rămâne valabilă chiar dacă prezentul motiv ar fi admis.

176. În ceea ce privește temeinicia, Comisia răspunde că o decizie anticipativă individuală nu poate fi considerată ca fiind acordată în cadrul unei scheme generale de ajutor. Astfel, potrivit Comisiei, o administrație fiscală are posibilitatea, atunci când aprobă un acord în materie de prețuri de transfer într-o decizie anticipativă, să influențeze faptul că un ajutor este sau nu este acordat într-un caz individual, întrucât poate să aprobe fie un acord care produce un rezultat în condiții de concurență deplină, fie o metodă care se îndepărtează de un asemenea rezultat. În plus, elementele constitutive ale avantajului ar reieși, în speță, numai din decizia anticipativă în cauză, iar nu din dispoziții ale dreptului luxemburghez pe baza cărora ar fi fost adoptată această decizie anticipativă.

### 1. Cu privire la caracterul operant

177. Trebuie să se constate că, în decizia în litigiu, selectivitatea este apreciată recurgând nu numai la o prezumție, ci și la analiza în trei etape descrisă anterior în prezentele concluzii. Efectuată cu titlu subsidiar, această analiză a fost validată de Tribunal la punctele 360-366 din hotărârea atacată.

178. În această privință, considerăm că este necesar să amintim, astfel cum procedează Tribunalul la punctul 361 din hotărârea atacată, că primele două etape ale analizei menționate, și anume cele referitoare la determinarea cadrului de referință și, respectiv, la verificarea existenței unei derogări de la acesta, au fost examinate *concomitent* cu avantajul economic și că problema dacă decizia anticipativă derogă de la cadrul de referință, indiferent dacă era cel mai larg sau cel mai limitat, *coincidea* cu constatarea avantajului conferit întreprinderii beneficiare.

179. Ținând seama de acest lucru, ne limităm la a arăta că aceeași analiză subsidiară nu și-ar putea păstra validitatea în cazul în care Curtea ar decide, în hotărârea care urmează să fie pronunțată, să cenzureze concluziile Tribunalului referitoare la temeiul principiului concurenței depline, astfel cum o invităm să procedeze în prezentele concluzii, ceea ce ar avea, la rândul său, ca efect infirmarea întregii examinări a acestuia privind avantajul selectiv, atât în raționamentul cu titlu principal, cât și în cel cu titlu subsidiar.

180. Prin urmare, propunem Curții să declare că prezentul motiv nu este inoperant.

## 2. Cu privire la temeinicie

181. În ceea ce privește prezumția de selectivitate, trebuie amintit că aceasta a fost evocată pentru prima dată în Hotărârea Comisia/MOL, în care Curtea a indicat că „cerința selectivității diferă după cum măsura în cauză este avută în vedere ca o schemă generală de ajutor sau ca un ajutor individual”, adăugând în continuare că, „[î]n acest din urmă caz, identificarea avantajului economic permite, în principiu, să se prezume selectivitatea acesteia”<sup>85</sup>. Prin urmare, este vorba despre o prezumție relativă a cărei aplicare este supusă îndeplinirii unei duble condiții, și anume existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE și natura individuală a măsurii în cauză.

182. Până în prezent, această natură individuală a fost recunoscută de trei ori în scopul aplicării prezumției de selectivitate. În primele două hotărâri, pronunțate de Curte în cauza Orange/Comisia<sup>86</sup> și de Tribunal în cauza Grecia/Comisia<sup>87</sup>, litigiul privea calificarea drept ajutor de stat a unor *măsuri legislative naționale* adoptate în favoarea France Télécom<sup>88</sup> și, respectiv, în favoarea societății private concesionare a exploatarea unei părți a portului Pireu<sup>89</sup>. În a treia hotărâre a Curții, referitoare la cauza Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon, litigiul privea calificarea drept ajutor de stat a măsurii rezultate dintr-o *ordonanță privind măsurile provizorii* prin care se declara nevalidă rezilierea de către societatea publică de energie electrică elenă a contractului încheiat în prealabil cu o societate privată și prin care se acorda acesteia din urmă un tarif preferențial pentru energia electrică<sup>90</sup>.

183. Prin urmare, nu există niciun precedent, după cunoștințele noastre, în care instanțele Uniunii au fost chemate să examineze, din această perspectivă, o decizie administrativă. Această examinare implică o apreciere mai complexă, întrucât o asemenea decizie poate constitui atât o măsură individuală, cât și o măsură acordată pe baza unei scheme de ajutor. Tocmai aceasta este problema juridică aflată în centrul dezbaterii care se desfășoară în jurul prezentului motiv. Irlanda critică astfel concluzia trasă de Tribunal în hotărârea atacată, arătând că, contrar celor statuate de acesta, decizia anticipativă în cauză trebuie să fie considerată ca fiind un ajutor pus în aplicare în conformitate cu o schemă de ajutor, referindu-se astfel, probabil, la schema care ar fi stabilită prin articolul 164 alineatul 3 din Codul impozitelor și prin Circulara nr. 164/2.

<sup>85</sup> Hotărârea din 4 iunie 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctul 60).

<sup>86</sup> Hotărârea din 26 octombrie 2016, Orange/Comisia (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

<sup>87</sup> Hotărârea din 13 decembrie 2017, Grecia/Comisia (T-314/15, nepublicată, EU:T:2017:903).

<sup>88</sup> Mai precis, legea franceză reducea contribuția pe care France Télécom era obligată să o plătească finanțelor publice pentru plata și administrarea pensiilor funcționarilor săi. În hotărâre, Curtea a confirmat constatarea Tribunalului potrivit căreia o comparare a beneficiarului cu alți operatori care se află într-o situație juridică și de fapt comparabilă din perspectiva obiectivului urmărit de o astfel de măsură nu era relevantă din moment ce era vorba despre o „măsur[ă] ad-hoc, care nu prive[a] decât o singură întreprindere și care viz[a] să modifice anumite constrângeri concurențiale care îi [erau] specifice”. A se vedea Hotărârea din 26 octombrie 2016, Orange/Comisia (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punctele 53 și 54).

<sup>89</sup> Mai precis, legea elenă de ratificare a convenției de concesiune încheiate între administratorul public al portului Pireu și Piraeus Container Terminal SA prevedea o serie de dispoziții fiscale în favoarea acesteia din urmă. În hotărâre, Tribunalul a reprodus aceeași formulare precum cea utilizată anterior de Curte. A se vedea Hotărârea din 13 decembrie 2017, Grecia/Comisia (T-314/15, nepublicată, EU:T:2017:903, punctul 81).

<sup>90</sup> Hotărârea din 11 decembrie 2019, Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, punctul 69), în care Curtea a statuat în esență că prezumția de selectivitate se aplica în măsura în care efectele acestei ordonanțe „au fost limitate numai la părțile din litigiul în cauză”.

184. Tribunalul a constatat natura individuală a deciziei anticipative în cauză în urma unei analize care a luat ca bază, la punctele 342 și 343 din hotărârea atacată, definițiile noțiunilor de „ajutor individual” și de „schemă de ajutor” care figurează la articolul 1 litera (e) și, respectiv, la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589<sup>91</sup>.

185. Prima dintre aceste dispoziții caracterizează în esență ajutorul individual ca fiind orice ajutor de stat care nu este acordat în temeiul unei scheme de ajutor de stat, în timp ce a doua condiționează calificarea drept „schemă de ajutor” de îndeplinirea a trei condiții cumulative. În primul rând, anumite ajutoare pot fi acordate individual întreprinderilor pe baza unui act. În al doilea rând, nu este necesară nicio măsură suplimentară de punere în aplicare pentru acordarea acestor ajutoare. În al treilea rând, întreprinderile cărora le pot fi acordate ajutoarele individuale trebuie definite „în mod general și abstract”<sup>92</sup>. Trebuie să se adauge că, astfel cum a arătat Tribunalul la punctele 346 și 347 din hotărârea atacată și astfel cum a confirmat Curtea recent, îndeplinirea acestor condiții implică, printre altele, faptul că elementele esențiale ale schemei de ajutor reies din dispozițiile identificate ca temei juridic al acestei scheme și că autoritatea fiscală națională nu beneficiază de o putere de apreciere care să îi permită să influențeze quantumul ajutorului, caracteristicile sau condițiile de atribuire a acestuia în momentul în care a adoptat măsura<sup>93</sup>.

186. Totuși, obiecțiile Irlandei nu privesc neîndeplinirea acestor condiții în speță. Astfel, Irlanda nu a prezentat niciun element care să repună în discuție, printre altele, constatările Tribunalului privind sursa juridică a elementelor constitutive ale ajutorului de stat pretins acordat prin intermediul deciziei anticipative în cauză și întinderea marjei de apreciere de care dispunea administrația fiscală luxemburgheză la momentul adoptării deciziilor anticipative<sup>94</sup>.

187. Irlanda afirmă în esență că o configurație în care toate deciziile fiscale aplică numai o dispoziție legislativă care constituie, de altfel, baza a numeroase alte decizii implică faptul că suntem în prezența unei scheme de ajutor, precum și a unei serii de măsuri individuale acordate pe baza acestei scheme. Astfel, ea evocă, în opinia noastră, o noțiune de „schemă de ajutor” cu un domeniu de aplicare *mai larg* decât cel prevăzut la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. Astfel, în continuarea raționamentului său, Irlanda reproșează Tribunalului că a dedus această noțiune dintr-un act de drept derivat, în pofida faptului că selectivitatea, în calitate de componentă a noțiunii de ajutor de stat, ar decurge direct din tratat și nu ar trebui să depindă de definițiile care figurează în legislație.

188. Noțiunea de selectivitate, astfel cum este caracterizată de jurisprudență, ar dovedi astfel, potrivit Irlandei, că, într-o configurație precum cea care face obiectul examinării, este necesară efectuarea unei examinări comparative întemeiate pe luarea în considerare a situațiilor altor întreprinderi care au putut beneficia de același tratament precum întreprinderea destinatară a deciziei anticipative.

189. În susținerea argumentului său, Irlanda citează Hotărârea Comisia/Hansestadt Lübeck<sup>95</sup>. Or, considerăm că este evident că această hotărâre nu poate nicidecum să confirme acest argument, în măsura în care nu exista nicio îndoială că, în cauza în care a fost pronunțată, măsura de stat

<sup>91</sup> Regulamentul Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2015, L 248, p. 9).

<sup>92</sup> Hotărârea din 16 septembrie 2021, Comisia/Belgia și Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punctul 60).

<sup>93</sup> Hotărârea din 16 septembrie 2021, Comisia/Belgia și Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punctul 105).

<sup>94</sup> Punctele 351 și 352 din hotărârea atacată.

<sup>95</sup> Hotărârea din 21 decembrie 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

calificată în mod eronat drept selectivă de către Comisie, și anume un regulament adoptat de administratorul aeroportului din Lübeck (Germania) și referitor la taxele datorate de toate companiile aeriene care utilizau acest aeroport, era o schemă de ajutor, ceea ce face necesară examinarea comparativă descrisă la punctul precedent al prezentelor concluzii.

190. În același scop, Irlanda se referă de asemenea la hotărârea pronunțată de Curte în cauza Comisia/MOL<sup>96</sup>. Amintim că această cauză privea o lege maghiară a minelor care prevedea că orice întreprindere minieră care își desfășoară activitatea în temeiul unei autorizații de exploatare era îndreptățită să solicite, o singură dată, Autorității pentru Minerit prelungirea termenului prevăzut pentru exploatarea terenurilor în cauză. În cazul unui acord al acestei autorități, un contract încheiat între ministrul competent și întreprinderea interesată stabilea nivelul taxei de exploatare minieră aplicate acestor terenuri în limita unui plafon și a unui prag prestabilite prin lege.

191. Or, este adevărat că, în ceea ce privește caracterul selectiv al unui acord de prelungire încheiat între autoritatea menționată și întreprinderea MOL, Curtea a statuat efectiv, asemenea Tribunalului, că Comisia nu a reușit să demonstreze existența unui asemenea caracter ca urmare a faptului că nu a verificat dacă această întreprindere beneficiase de un tratament preferențial în raport cu orice întreprindere susceptibilă să se găsească într-o situație comparabilă. Este de asemenea cert că, la încheierea acordurilor de prelungire precum cel în discuție, autoritatea națională aplica o dispoziție din Legea minelor și că aceasta din urmă putea constitui baza altor acorduri în situații analoge. Cu toate acestea, considerăm că nu se poate deduce din această hotărâre, astfel cum, în opinia noastră, procedează Irlanda, că numai aceste două elemente sunt suficiente pentru a constata în speță existența unui ajutor acordat în temeiul unei scheme de ajutor și, ca urmare a acestui fapt, inaplicabilitatea prezumției de selectivitate. Astfel, trebuie amintit că, în această cauză, Curtea era chemată să se pronunțe cu privire la aspectul dacă marja de apreciere a autorității naționale în stabilirea taxei de exploatare minieră la încheierea acordurilor de prelungire permitea să se concluzioneze că acordul în cauză era selectiv. După ce a evidențiat caracterul special al măsurii vizate („dispoziții [...] facultative de drept național care prevăd impunerea unor obligații suplimentare”), Curtea a răspuns negativ, explicând că „marja de apreciere în discuție în prezenta cauză servește la ponderarea unei sarcini suplimentare impuse operatorilor economici pentru a ține seama de imperativele care decurg din principiul egalității de tratament și se distinge, așadar, *prin însăși natura sa*, de cazurile în care exercitarea unei asemenea marje este legată de acordarea unui avantaj în favoarea unui anumit operator economic”<sup>97</sup>.

192. Întrucât inaplicabilitatea prezumției de selectivitate depinde astfel de măsura de stat care face obiectul examinării<sup>98</sup>, nu vedem cum s-ar putea considera că hotărârea menționată furnizează criterii care pot fi puse în aplicare dincolo de situația care a fost examinată de Curte. Pentru a ajunge la aceeași concluzie în speță, ar trebui să se stabilească, în opinia noastră, că suntem de asemenea în prezența unei „dispoziții[...] facultative de drept național care prevăd impunerea unor obligații suplimentare”. În această privință, este necesar să se arate, în primul rând, că, astfel cum a confirmat Marele Ducat al Luxemburgului în ședință, articolul 164 alineatul 3 din Codul impozitelor nu are caracter facultativ, din moment ce ar fi aplicabil

<sup>96</sup> Hotărârea din 4 iunie 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

<sup>97</sup> Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctul 65). Sublinierea noastră.

<sup>98</sup> Cu privire la acest aspect, a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, punctul 67), potrivit cărora „va trebui, având în vedere caracterul cu totul special al măsurii vizate, să ne abținem de la orice analogie pripită cu examinarea caracterului selectiv al schemelor cu care instanța Uniunii a fost sesizată până în prezent”.

întreprinderilor integrate chiar dacă acestea din urmă nu solicită o decizie anticipativă a administrației fiscale luxemburgheze. În al doilea rând, considerăm că este evident că acest articol nu impune nicidecum obligații suplimentare acestor întreprinderi.

193. În concluzie, jurisprudența referitoare la selectivitate invocată de Irlanda nu permite o interpretare ce conferă noțiunii de „schemă de ajutor” un domeniu de aplicare mai larg decât cel care îi este recunoscut de Regulamentul 2015/1589, după cum pretinde acest stat membru. Astfel, această jurisprudență nu permite înlăturarea calificării deciziei anticipative în cauză drept „ajutor individual”, astfel cum rezultă aceasta din cuprinsul punctelor 350-355 din hotărârea atacată. În consecință, apreciem că Tribunalul nu a săvârșit o eroare atunci când a statuat că Comisia a stabilit în mod întemeiat caracterul selectiv al deciziei anticipative în cauză prin aplicarea prezumției de selectivitate.

194. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să respingă al doilea motiv prezentat de Irlanda ca nefondat.

195. Din motive de exhaustivitate, este necesar, în opinia noastră, să se adauge o precizare. Atunci când au susținut în fața Tribunalului că decizia anticipativă în cauză trebuia considerată ca fiind un ajutor acordat în temeiul unei scheme de ajutor, reclamantii în primă instanță nu au afirmat că această schemă era întemeiată pe articolul 164 alineatul 3 din Codul impozitelor și pe Circulara nr. 164/2 coroborate cu o practică constantă a administrației fiscale luxemburgheze în ceea ce privește deciziile anticipative acordate altor societăți de finanțare și de trezorerie decât FFT. Dacă existența unei astfel de practici administrative constante ar fi fost confirmată, răspunsul propus la punctul precedent ar fi probabil diferit.

196. Acest lucru ar constitui consecința luării în considerare a interpretării noțiunii de „schemă de ajutor”, consacrată la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, care a fost furnizată recent de Curte în Hotărârea Comisia/Belgia și Magnetrol International cu privire la scutirile fiscale aplicabile profitului excedentar acordate de autoritățile belgiene sub forma unor decizii anticipative. În cadrul examinării privind îndeplinirea primei condiții prevăzute la articolul menționat, Curtea a precizat astfel că „actul” schemei aflat la baza acordării ajutoarelor individuale poate fi și o practică administrativă constantă a autorităților fiscale ale unui stat membru „atunci când această practică evidențiază o «linie de conduită sistematică» ale cărei caracteristici îndeplinesc cerințele prevăzute la articolul [menționat]” și că luarea în considerare a unei astfel de practici administrative nu este limitată la situațiile în care nu există nicio dispoziție legală la baza schemei în discuție<sup>99</sup>. Or, astfel cum reiese din această hotărâre, existența practicii administrative menționate implică în general faptul că celelalte condiții sunt de asemenea îndeplinite, dat fiind că condițiile prevăzute la articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 sunt considerate de Curte ca fiind „intrinsec legate”<sup>100</sup>.

#### **IV. Cu privire la acțiunea în fața Tribunalului**

197. În temeiul articolului 61 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cazul în care recursul este întemeiat, iar Curtea anulează decizia Tribunalului, Curtea poate să soluționeze în mod definitiv litigiul atunci când acesta este în stare de judecată. Considerăm că această situație se regăsește în speță.

<sup>99</sup> Hotărârea din 16 septembrie 2021, Comisia/Belgia și Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punctele 79-81).

<sup>100</sup> A se vedea în special Hotărârea din 16 septembrie 2021, Comisia/Belgia și Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punctele 106 și 121).

198. Din considerațiile care figurează la punctele 101-113 și la punctele 167-174 din prezentele concluzii rezultă că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept, în hotărârea atacată, atunci când a validat examinarea existenței unui avantaj economic în lumina unui cadru de referință care cuprinde un principiu al concurenței depline care nu provine din dreptul fiscal național și, astfel, că a încălcat de asemenea dispozițiile ce reglementează repartizarea competențelor între Uniune și statele sale membre.

199. Prin urmare, Curtea ar trebui, în opinia noastră, să admită primul și al treilea aspect ale primului motiv invocat de Marele Ducat al Luxemburgului în cauza T-755/15, precum și prima critică din cadrul primului motiv invocată de FFT în cauza T-759/15 și, în consecință, să anuleze decizia în litigiu.

## V. Cu privire la cheltuielile de judecată

200. Potrivit articolului 184 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Curții, atunci când recursul este fondat, iar Curtea soluționează ea însăși în mod definitiv litigiul, Curtea se pronunță asupra cheltuielilor de judecată.

201. Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, aplicabil procedurii de recurs în temeiul articolului 184 alineatul (1) din acest regulament, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Irlanda, FFT și Marele Ducat al Luxemburgului au solicitat acest lucru, se impune obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată efectuate de Marele Ducat al Luxemburgului în fața Tribunalului și a celor efectuate de Irlanda în cadrul prezentului recurs. În plus, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată efectuate de FFT în fața Tribunalului și în cadrul prezentului recurs.

202. În conformitate cu articolul 140 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, statele membre și instituțiile care intervin în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. Marele Ducat al Luxemburgului, intervenient în litigiu, trebuie să suporte, așadar, propriile cheltuieli de judecată efectuate în cadrul prezentului recurs.

## VI. Concluzie

203. Având în vedere cele ce precedă, propunem Curții să se pronunțe după cum urmează:

- 1) Anulează Hotărârea Tribunalului Uniunii Europene din 24 septembrie 2019, Luxemburg și Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (T-755/15 și T-759/15, EU:T:2019:670).
- 2) Admite acțiunile introduse de Marele Ducat al Luxemburgului și de Fiat Chrysler Finance Europe în fața Tribunalului Uniunii Europene.
- 3) Anulează Decizia (UE) 2016/2326 a Comisiei din 21 octombrie 2015 privind ajutorul de stat SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) pus în aplicare de Luxemburg în favoarea Fiat.
- 4) Obligă Comisia Europeană să suporte propriile cheltuieli de judecată, precum și cheltuielile de judecată efectuate de Marele Ducat al Luxemburgului în fața Tribunalului și pe cele efectuate de Irlanda în cadrul prezentului recurs. În plus, o obligă pe aceasta să suporte cheltuielile de judecată efectuate de Fiat Chrysler Finance Europe în fața Tribunalului și în cadrul prezentului recurs.



- 5) Marele Ducat al Luxemburgului suportă propriile cheltuieli de judecată efectuate în cadrul prezentului recurs.