



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

8 noiembrie 2022 *

„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*) – Avantaj – Caracter selectiv – Principiul concurenței depline – Cadru de referință – Dreptul național aplicabil – Impozitare numită «normală»”

În cauzele conexe C-885/19 P și C-898/19 P,

având ca obiect două recursuri formulate în temeiul articolului 56 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, introduse la 4 decembrie 2019,

Fiat Chrysler Finance Europe, cu sediul în Luxemburg (Luxemburg), reprezentată de N. de Boynes, avocat, M. Doeding, solicitor, M. Engel, Rechtsanwalt, F. Hoseinian, advokat, G. Maisto și A. Massimiano, avvocati, J. Rodríguez, abogado, M. Severi, avvocato, și A. Thomson, solicitor,

recurentă (C-885/19 P)

reclamantă în primă instanță (C-898/19 P),

Irlanda, reprezentată de M. Browne, A. Joyce și J. Quaney, în calitate de agenți, asistați de B. Doherty, BL, P. Gallagher, SC, și S. Kingston, SC,

recurentă (C-898/19 P)

intervenientă în primă instanță (C-885/19 P),

celelalte părți din procedură fiind:

Marele Ducat al Luxemburgului, reprezentat de A. Germeaux și T. Uri, în calitate de agenți, asistați de J. Bracker, A. Steichen și D. Waelbroeck, avocats,

reclamantă în primă instanță (C-898/19 P),

Comisia Europeană, reprezentată de P.-J. Loewenthal și B. Stromsky, în calitate de agenți,

pârâtă în primă instanță (C-885/19 P și C-898/19 P),

CURTEA (Marea Cameră),

* Limba de procedură engleza.

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnul L. Bay Larsen, vicepreședinte, domnul A. Arabadjiev, doamna K. Jürimäe, domnii C. Lycourgos, E. Regan, și P. G. Xuereb, președinți de cameră, domnii S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (raportor), doamna I. Ziemele și domnul J. Passer, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 mai 2021,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 decembrie 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Prin recursurile pe care le-au formulat, Fiat Chrysler Finance Europe, denumită anterior Fiat Finance and Trade Ltd (denumită în continuare „FFT”) (C-885/19 P), și Irlanda (C-898/19 P) solicită anularea Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene din 24 septembrie 2019, Luxemburg și Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (T-755/15 și T-759/15, denumită în continuare „hotărârea atacată”, EU:T:2019:670), prin care acesta a respins acțiunile lor având ca obiect anularea Deciziei (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”).

I. Istoricul litigiului

- 2 În scopul prezentei proceduri, istoricul litigiului, astfel cum a fost expus la punctele 1-46 din hotărârea atacată, poate fi rezumat după cum urmează.

A. Cu privire la decizia anticipativă acordată FFT de autoritățile fiscale luxemburgheze

- 3 La 14 martie 2012, consultantul fiscal al FFT a adresat autorităților fiscale luxemburgheze o scrisoare prin care a solicitat aprobarea unui acord privind prețurile de transfer.
- 4 La 3 septembrie 2012, autoritățile fiscale luxemburgheze au adoptat o decizie anticipativă în favoarea FFT (denumită în continuare „decizia anticipativă în cauză”). Această decizie a fost cuprinsă într-o scrisoare în care se menționa că, „în ceea ce privește scrisoarea din 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”.

B. Cu privire la procedura administrativă în fața Comisiei

- 5 La 19 iunie 2013, Comisia Europeană a adresat Marelui Ducat al Luxemburgului o primă solicitare de informații detaliate cu privire la practicile naționale în materia deciziilor fiscale anticipative. 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.
- 6 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.

C. Cu privire la decizia în litigiu

- 7 La 21 octombrie 2015, Comisia a adoptat decizia în litigiu.

1. Descrierea de către Comisie a deciziei anticipative în cauză

- 8 În secțiunea 2 a deciziei în litigiu, intitulată „Descrierea măsurii”, în primul rând, Comisia a descris FFT, beneficiarul deciziei anticipative în cauză, care făcea parte din grupul producător de automobile Fiat/Chrysler (denumit în continuare „grupul Fiat/Chrysler”). Aceasta a arătat că FFT furniza servicii de trezorerie și finanțări societăților cu sediul în Europa din cadrul grupului menționat, cu excepția celor cu sediul în Italia, și că acționa din Luxemburg, unde se afla sediul său social. Comisia a precizat că FFT își desfășura activitatea în special în domenii precum finanțarea bazată pe piață și investițiile de lichidități, relațiile cu actorii de pe piața financiară, serviciile de coordonare și de consultanță financiară pentru societățile din cadrul grupului, serviciile de gestionare a trezoreriei pentru societățile din cadrul grupului, finanțarea între societăți pe termen scurt și pe termen mediu și coordonarea cu celelalte societăți de finanțare [considerentele (34)-(51) ale deciziei în litigiu].
- 9 În al doilea rând, Comisia a arătat că decizia anticipativă în cauză a urmat, pe de o parte, scrisorii din 14 martie 2012 a consultantului fiscal al FFT, adresată administrației fiscale luxemburgheze, care conținea o cerere de aprobare a unui acord privind prețurile de transfer și, pe de altă parte, unui raport privind prețurile de transfer care conținea o analiză a prețurilor de transfer, elaborat de consultantul fiscal în susținerea cererii formulate de FFT de adoptare a unei decizii anticipative [considerentele (9), (53) și (54) ale deciziei în litigiu].
- 10 Comisia a descris decizia anticipativă în cauză ca fiind o decizie de aprobare a unei metode de alocare a profiturilor către FFT în cadrul grupului Fiat/Chrysler, ceea ce permitea FFT să stabilească în fiecare an valoarea impozitului său pe profit care urma să fie plătit în Marele Ducat al Luxemburgului. Comisia a precizat că decizia anticipativă în cauză a fost obligatorie pentru o perioadă de cinci ani, și anume din anul fiscal 2012 până în anul fiscal 2016 [considerentele (52) și (54) ale deciziei în litigiu].

2. Descrierea normelor luxemburgheze și a liniilor directoare ale OCDE privind prețurile de transfer

- 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 (Codul privind impozitul pe venit) luxemburghez (denumit în continuare „Codul privind impozitele”) și al circulaire L.I.R. no 164/2 du directeur des contributions luxembourgeoises (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, pe de o parte, Comisia a arătat că această dispoziție a stabilit principiul concurenței depline în dreptul fiscal luxemburghez, conform căruia tranzacțiile efectuate între societăți din cadrul aceluiași grup (denumite în continuare „societăți integrate”) trebuie să fie remunerate ca și când acestea ar fi fost acceptate de societăți independente prin negociere în circumstanțe comparabile în condiții de concurență deplină (denumite în continuare „societăți autonome”). Pe de altă parte, Comisia a arătat că Circulara nr. 164/2 a precizat printre altele modul de determinare a unei remunerații în condiții de concurență deplină, în special în ceea ce privește societățile de finanțare de grup [considerentele (74)-(83) ale deciziei în litigiu].
- 12 Pe de altă parte, Comisia a expus principiile Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) aplicabile în materia prețurilor de transfer în ceea ce privește societățile multinaționale și administrațiile fiscale, adoptate de Comitetul pentru probleme fiscale al OCDE (denumite în continuare „liniile directoare ale OCDE”), și a arătat că prețurile de transfer se referă la prețurile facturate pentru tranzacții comerciale între diferite entități care aparțin aceluiași grup de societăți. Aceasta a afirmat că, pentru a evita ca societățile multinaționale să fie stimulate financiar să atribuie cel mai mic profit posibil teritoriilor care impozitează într-o mai mare măsură profiturile lor, administrațiile fiscale nu ar trebui să accepte prețurile de transfer între societățile integrate decât în cazul în care, în conformitate cu principiul concurenței depline, tranzacțiile au fost remunerate ca și când ar fi fost acceptate de societăți autonome prin negociere în situații comparabile, în condiții de concurență deplină [considerentele (84)-(87) ale deciziei în litigiu].
- 13 Comisia a amintit de asemenea că liniile directoare ale OCDE enumeră cinci metode pentru stabilirea unei aproximări a prețurilor în condiții de concurență deplină pentru tranzacțiile și repartizarea profiturilor între societățile integrate. Însă, potrivit Comisiei, numai două dintre acestea erau relevante în speță, și anume metoda prețului comparabil pe piața liberă și metoda tranzacțională a marjei nete [considerentele (88) și (89) ale deciziei în litigiu].

3. Aprecierea deciziei anticipative în cauză

- 14 În secțiunea 7 [considerentele (185)-(347)] ale deciziei în litigiu, Comisia a expus motivele pentru care, în opinia sa, decizia anticipativă în cauză îndeplinea toate condițiile prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE pentru a fi calificată drept ajutor de stat în sensul acestei dispoziții.
- 15 În ceea ce privește mai precis condiția referitoare la existența unui avantaj selectiv, Comisia a considerat că decizia anticipativă în cauză a conferit FFT un asemenea avantaj, în măsura în care a determinat o reducere a impozitului datorat de persoana interesată în Luxemburg, îndepărtându-se de impozitul pe care aceasta ar fi trebuit să îl plătească în temeiul regimului general al impozitului pe profit [considerentul (190) al deciziei în litigiu]. Comisia a ajuns la respectiva 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 este selectivă [considerentul (192) al deciziei în litigiu și punctul 119 din hotărârea atacată].

- 16 În ceea ce privește prima etapă, legată de stabilirea sistemului de referință, Comisia a considerat că în speță sistemul menționat a fost sistemul general al impozitului pe profit din Luxemburg, al cărui obiectiv îl constituie impozitarea profiturilor realizate de toate societățile rezidente în Luxemburg. Ea a precizat în această privință că sistemul general menționat se aplica societăților locale și societăților străine rezidente în Luxemburg, inclusiv sucursalelor luxemburgheze ale societăților străine. Comisia a considerat că faptul că exista o diferență, în ceea ce privește calculul profiturilor impozabile, între societățile autonome și societățile integrate nu a avut niciun impact asupra obiectivului sistemului general al impozitului pe profit din Luxemburg, care este acela de a impozita profiturile tuturor societăților rezidente în Luxemburg, indiferent dacă sunt integrate sau neintegrate, și că cele două tipuri de societăți se găseau într-o situație de fapt și de drept comparabilă având în vedere obiectivul intrinsec al acestui sistem. Comisia a respins toate argumentele invocate de Marele Ducat al Luxemburgului și de FFT potrivit cărora articolul 164 din Codul privind impozitele sau Circulara nr. 164/2 constituie sistemul de referință relevant, precum și argumentul acestora potrivit căruia sistemul de referință care trebuie luat în considerare pentru a aprecia caracterul selectiv al deciziei anticipative în cauză trebuie să includă numai întreprinderi supuse normelor privind prețurile de transfer [considerentele (193)-(215) ale deciziei în litigiu].
- 17 În ceea ce privește a doua etapă, Comisia a arătat că chestiunea dacă o măsură fiscală constituie o derogare de la sistemul de referință coincide, în general, cu constatarea unui avantaj conferit beneficiarului prin intermediul măsurii respective. În opinia sa, atunci când o măsură fiscală determină o reducere nejustificată a impozitului datorat de un beneficiar care, în lipsa măsurii respective, ar trebui să plătească un impozit mai mare în temeiul sistemului de referință, această reducere constituie avantajul conferit prin măsura fiscală concomitent cu derogarea de la sistemul de referință. În plus, Comisia a amintit că, potrivit jurisprudenței, în cazul unei măsuri individuale, identificarea avantajului economic permite, în principiu, să se prezume selectivitatea acestuia [considerentele (216)-(218) ale deciziei în litigiu].
- 18 În ceea ce privește stabilirea avantajului, Comisia a reținut în esență că o măsură fiscală care determină o societate ce aparține unui grup să factureze prețuri de transfer care nu corespund celor care ar fi facturate în condiții de liberă concurență, și anume prețuri negociate de întreprinderi independente în circumstanțe comparabile în temeiul principiului concurenței depline, conferă un avantaj societății respective prin faptul că aceasta determină o reducere a bazei sale de impozitare și, în consecință, a impozitului datorat prin aplicarea sistemului general al impozitului pe profit. În opinia Comisiei, Curtea a admis astfel, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), 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”, 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) din TFUE ca urmare a unei măsuri care stabilește prețurile sale de transfer și, în consecință, baza sa de impozitare. În consecință, Comisia a considerat că în speță trebuia să verifice dacă metoda aprobată de administrația fiscală luxemburgheză în decizia anticipativă în cauză, în scopul stabilirii profiturilor impozabile ale FFT în Luxemburg, s-a îndepărtat de la metoda care conduce la o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață și, prin urmare, de la principiul concurenței depline. Într-o asemenea ipoteză, ar trebui să se considere, potrivit Comisiei, că decizia anticipativă în cauză acordă FFT un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE [considerentele (222)-(227) ale deciziei în litigiu].

- 19 Comisia a considerat astfel că principiul concurenței depline face parte integrantă, în mod obligatoriu, din evaluarea pe care o realizează în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE cu privire la măsurile fiscale acordate societăților integrate, independent de aspectul dacă un stat membru a inclus acest principiu în sistemul său juridic național. Comisia a precizat, în răspunsul la argumentele invocate de Marele Ducat al Luxemburgului în cadrul procedurii administrative, că nu a examinat dacă decizia anticipativă în cauză respecta principiul concurenței depline, astfel cum este definit la articolul 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele sau în Circulara nr. 164/2, ci a urmărit să stabilească dacă administrația fiscală luxemburgheză a conferit FFT un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) din TFUE [considerentele (228)-(231) ale deciziei în litigiu].
- 20 Având în vedere aceste considerații și pentru motivele expuse în considerentele (241)-(301) ale deciziei în litigiu, Comisia a apreciat că mai multe dintre opțiunile metodologice 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 [considerentele (234)-(240) ale deciziei în litigiu].
- 21 Cu titlu subsidiar, Comisia a considerat că, în orice ipoteză, decizia anticipativă în cauză a acordat un avantaj selectiv, inclusiv având în vedere sistemul 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 prevăd principiul concurenței depline în dreptul fiscal luxemburghez [considerentele (315)-(317) ale deciziei în litigiu]. 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 anticipativă cu practica administrației fiscale luxemburghexe pe baza Circularii nr. 164/2, în special cu deciziile anticipative acordate altor societăți de finanțare și de trezorerie, pe care Marele Ducat al Luxemburgului le-a furnizat Comisiei drept eșantion reprezentativ pentru practica sa în materia deciziilor anticipative [considerentele (318)-(336) ale deciziei în litigiu].
- 22 În cadrul celei de a treia etape a analizei sale, Comisia a reținut că nici Marele Ducat al Luxemburgului și nici FFT nu au furnizat niciun motiv care să poată justifica tratamentul preferențial în favoarea 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 ca rezultând din mecanismele inerente ale sistemului, necesare pentru funcționarea și eficiența acestuia [considerentele (337) și (338) ale deciziei în litigiu].
- 23 Prin urmare, Comisia a concluzionat, având în vedere considerațiile care precedă, că decizia anticipativă în cauză a conferit FFT un avantaj selectiv, în măsura în care a determinat o reducere a impozitului datorat de FFT, cu titlu principal, în temeiul sistemului general al impozitului pe profit din Luxemburg, în comparație cu societățile autonome și, cu titlu subsidiar, în temeiul sistemului de impozitare a societăților integrate [considerentele (339) și (340) ale deciziei în litigiu]. Aceasta a considerat că beneficiarul avantajului în cauză a fost grupul Fiat/Chrysler în ansamblu, întrucât FFT forma o unitate economică împreună cu celelalte entități ale grupului menționat, și că reducerea impozitului datorat de FFT a avut în mod necesar ca efect diminuarea condițiilor de preț aferente împrumuturilor intragrup acordate de FFT [considerentele (341)-(345) ale deciziei în litigiu].
- 24 Articolul 1 din decizia în litigiu are următorul cuprins:
- „[Decizia anticipativă în cauză], care îi permite [FFT] să își stabilească baza de impozitare în Luxemburg pe o bază anuală pentru o perioadă de cinci ani, constituie ajutor de stat în sensul

articolului 107 alineatul (1) din TFUE care este incompatibil cu piața internă și a fost pus în aplicare în mod ilegal de către [Marele Ducat al Luxemburgului] cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) [...] TFUE.”

II. Procedura în fața Tribunalului și hotărârea atacată

- 25 Prin cererile introductive depuse la grefa Tribunalului la 29 și, respectiv, la 30 decembrie 2015, FFT (cauza T-759/15) și Marele Ducat al Luxemburgului (cauza T-755/15) au introdus acțiuni având ca obiect anularea deciziei în litigiu.
- 26 Prin Ordonanța președintelui Camerei a șaptea extinse a Tribunalului din 18 iulie 2016, a fost admisă cererea de intervenție în susținerea concluziilor FFT și ale Marelui Ducat al Luxemburgului formulată de Irlanda.
- 27 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.
- 28 În susținerea acțiunilor pe care le-au formulat, 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, precum și a articolului 114 TFUE, prin faptul că analiza Comisiei a condus 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 prevăzute 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 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, precum și al treilea 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 prevăzute la articolul 296 TFUE, prin faptul că Comisia a constatat 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, al doilea aspect al primului motiv și al doilea aspect al celui de al doilea motiv în cauza T-759/15), și
 - 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 în cauza T-759/15).

- 29 După ce a conexasat cauzele T-755/15 și T-759/15 în vederea pronunțării hotărârii atacate, prin aceasta Tribunalul a respins toate aceste motive și, prin urmare, acțiunile în aceste cauze în totalitate.
- 30 În ceea ce privește a doua serie de motive, în special cele întemeiate pe aplicarea eronată a principiului concurenței depline în cadrul controlului 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. Acesta a considerat că, pentru a stabili eventuala existență a unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, atunci când examinează o măsură fiscală acordată unei asemenea societăți integrate, Comisia poate compara sarcina fiscală a unei asemenea întreprinderi integrate rezultată din aplicarea acestei măsuri fiscale cu cea rezultată din aplicarea normelor obișnuite în materie de impozitare din legislația națională unei societăți 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 (punctele 140 și 141 din hotărârea atacată).
- 31 În acest cadru, Tribunalul a subliniat că principiul concurenței depline constituie un „instrument” sau, astfel cum Comisia a reținut în considerentul (225) al deciziei în litigiu, 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 (punctul 143 din hotărârea atacată).
- 32 În continuare, Tribunalul a arătat că în speță decizia anticipativă în cauză se referă la determinarea profiturilor impozabile ale FFT în temeiul Codului impozitelor, acest cod urmărind 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 aplicarea regulilor normale 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 (punctele 145 și 148 din hotărârea atacată). În acest context, Tribunalul a precizat că Comisia nu poate fi criticată pentru că a utilizat o metodă de determinare a prețurilor pe care o consideră adecvată, aceasta având însă obligația să justifice opțiunea sa metodologică (punctul 146 din hotărârea atacată).
- 33 În sfârșit, Tribunalul a respins argumentele Marelui Ducat al Luxemburgului și ale FFT care urmăreau să repună în discuție această concluzie.
- 34 În primul rând, în ceea ce privește argumentele potrivit cărora Comisia nu a indicat niciun temei juridic pentru principiul concurenței depline aplicat în decizia în litigiu și nu a precizat conținutul acestuia, Tribunalul a statuat că Comisia a indicat efectiv, *primo*, că principiul concurenței depline face parte integrantă, în mod necesar, din examinarea, în conformitate cu articolul 107 alineatul (1) TFUE, a măsurilor fiscale acordate societăților din cadrul unui grup și, *secundo*, că acest principiu este un principiu general privind egalitatea de tratament în materie de impozitare, care intră sub incidența acestui articol (punctele 150 și 151 din hotărârea atacată). Referitor la conținutul principiului concurenței depline, Tribunalul a considerat că din decizia în litigiu

rezulta că este 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 (punctul 155 din hotărârea atacată).

- 35 În al doilea rând, în ceea ce privește argumentul potrivit căruia principiul concurenței depline aplicat în decizia în litigiu este un criteriu străin dreptului fiscal luxemburghez și că permite 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 acest argument nu este fondat, având în vedere că utilizarea acestui principiu era autorizată prin faptul că normele fiscale luxemburgheze prevăd că societățile integrate sunt impozitate în același mod ca societățile autonome. Ar rezulta că, aplicând acest criteriu în speță, Comisia nu și-a depășit competențele (punctele 156-158 din hotărârea atacată).
- 36 În al treilea rând, 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 ar fi recunoscut existența unui principiu al egalității de tratament în ceea ce privește impozitarea, inerent articolului 107 alineatul (1) TFUE (punctele 160 și 161 din hotărârea atacată).

III. Concluziile părților

A. Cauza C-885/19 P

- 37 Prin recursul formulat, FFT solicită Curții:
- anularea hotărârii atacate;
 - anularea deciziei în litigiu sau, cu titlu subsidiar, în cazul în care Curtea nu este în măsură să pronunțe o hotărâre definitivă, trimiterea cauzei spre judecare Tribunalului, și
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată aferente procedurii de recurs și procedurii în fața Tribunalului.
- 38 Comisia solicită Curții:
- respingerea recursului, și
 - obligarea FFT la plata cheltuielilor de judecată.
- 39 Irlanda solicită Curții:
- anularea hotărârii atacate;
 - anularea deciziei în litigiu, și
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

B. Cauza C-898/19 P

40 Prin recursul formulat, Irlanda solicită Curții:

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

41 Comisia solicită Curții:

- respingerea recursului, și
- obligarea Irlandei la plata cheltuielilor de judecată.

42 FFT solicită Curții:

- admiterea recursului, și
- obligarea Comisiei la suportarea costurilor efectuate de FFT în legătură cu memoriul în răspuns și cu participarea sa ulterioară la procedura de recurs.

43 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.

IV. Procedura în fața Curții

44 La 9 martie 2020, președintele Curții a invitat părțile să își exprime poziția cu privire la conexarea eventuală a cauzelor C-885/19 P și C-898/19 P pentru buna desfășurare a procedurii.

45 Prin scrisorile din 16 martie 2020, FFT, Irlanda, Comisia și Marele Ducat al Luxemburgului au informat Curtea că nu aveau nicio obiecție cu privire la conexarea acestor cauze. Prin scrisoarea din 14 aprilie 2020, Comisia a arătat însă că, după examinarea conținutului memoriilor depuse de recurente, considera că nu era oportună conexarea cauzelor menționate pentru buna desfășurare a procedurii.

46 Prin Decizia președintelui Curții din 20 aprilie 2020, părțile au fost informate că nu era necesară conexarea cauzelor în acel stadiu al procedurii.

V. Cu privire la recursuri

- 47 Ținând seama de conexitatea acestora, se impune reunirea prezentelor cauze în vederea pronunțării hotărârii, în conformitate cu articolul 54 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții.

A. Cu privire la recursul în cauza C-898/19 P

- 48 În susținerea recursului pe care l-a formulat în cauza C-898/19 P, care trebuie examinat în primul rând, Irlanda, căreia i se alătură Marele Ducat al Luxemburgului și FFT, invocă cinci motive.
- 49 Prin intermediul primului motiv de recurs, care se împarte în opt aspecte, Irlanda susține că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept și o eroare de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE în abordarea sa privind utilizarea de către Comisie a principiului concurenței depline în decizia în litigiu. Prin intermediul celui de al doilea motiv, Irlanda susține că Tribunalul a săvârșit o eroare în examinarea caracterului selectiv al deciziei anticipative în cauză. Al treilea motiv este întemeiat pe încălcarea obligației de motivare. Al patrulea motiv este întemeiat pe încălcarea principiului securității juridice. În sfârșit, al cincilea și ultimul motiv este întemeiat pe încălcarea articolelor 4 și 5 TUE și a articolului 114 TFUE, întrucât, în speță, normele în materia ajutoarelor de stat au fost utilizate pentru a armoniza normele statelor membre în materia impozitării directe.
- 50 Comisia solicită să se constate inadmisibilitatea în parte a recursului și adaugă că, în orice caz, motivele invocate în susținerea acestuia trebuie să fie respinse ca nefondate.

1. Cu privire la admisibilitate

- 51 Comisia arată că recursul este în parte inadmisibil. Aceasta susține în esență că substanța argumentației prezentate de Irlanda în cadrul primului motiv și al motivelor al treilea-al cincilea urmărește în principal să pună în discuție decizia în litigiu, practica generală a Comisiei privind deciziile fiscale anticipative și anumite documente ale acestei instituții care descriu abordarea sa în privința deciziilor menționate mai curând decât puncte precise din hotărârea atacată.
- 52 În această privință, din articolul 256 alineatul (1) al doilea paragraf TFUE, din articolul 58 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, precum și din articolul 168 alineatul (1) litera (d) și din articolul 169 alineatul (2) din Regulamentul de procedură rezultă că un recurs trebuie să indice în mod precis aspectele criticate din hotărârea a cărei anulare se solicită, precum și argumentele de drept care susțin în mod specific această cerere, sub sancțiunea inadmisibilității recursului sau a motivului în cauză (Hotărârea din 23 noiembrie 2021, Consiliul/Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, punctul 50 și jurisprudența citată).
- 53 În speță, recursul identifică cu suficientă precizie, în cuprinsul fiecăruia dintre motivele sale, punctele criticate din hotărârea atacată și expune motivele pentru care, potrivit Irlandei, aceste puncte ar fi viciate de nemotivare și de erori de drept, permițând, în consecință, Curții să efectueze controlul său de legalitate. În special și astfel cum recunoaște Comisia, din înscrisurile Irlandei reiese că motivele pe care le invocă în susținerea recursului privesc în mod explicit considerațiile Tribunalului care figurează în special la punctele 113, 140-142, 145, 147, 149, 150-152, 161 și 180-184 din hotărârea atacată.

- 54 Rezultă că cauza de inadmisibilitate a unei părți a recursului invocată de Comisie trebuie să fie respinsă.

2. Cu privire la fond

- 55 Trebuie examinate mai întâi al cincilea și al șaselea aspect ale primului motiv, precum și al cincilea motiv.

a) Argumentația părților

- 56 În cadrul celui de al cincilea aspect al primului motiv, Irlanda arată că un cadru de referință în lumina căruia trebuie identificată existența eventuală a unui avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE trebuie să se întemeieze pe sistemul fiscal național în cauză, iar nu pe un sistem fiscal ipotetic. Aceasta susține că principiul concurenței depline poate fi aplicat pentru verificarea existenței unui asemenea avantaj într-o situație precum cea din speță numai dacă acest principiu este inclus în regimul fiscal național care constituie impozitarea „normală”. Astfel, atunci când se ridică problema dacă o măsură derogă de la regimul fiscal „normal”, ar trebui să fie luate în considerare normele care sunt aplicate în mod concret în statul membru în cauză, iar nu norme externe acestui sistem sau ipotetice. Or, în speță Tribunalul nu ar fi îndeplinit această cerință atunci când a confirmat, la punctele 141 și 145 din hotărârea atacată, utilizarea de către Comisie a principiului concurenței depline pe baza obiectivului prezumat al dreptului fiscal luxemburghez. Tribunalul ar fi ignorat astfel normele specifice din dreptul național care se aplică societăților integrate în cadrul elaborării deciziilor fiscale anticipative prin care administrația fiscală a unui stat membru ia poziție, la cererea unei societăți integrate, cu privire la prețurile de transfer aplicabile acesteia din urmă.
- 57 Prin intermediul celui de al șaselea aspect al primului motiv, Irlanda critică Tribunalul pentru că a reținut la punctul 142 din hotărârea atacată că, în decizia în litigiu, Comisia s-a referit în mod întemeiat la Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416). Potrivit Irlandei, această hotărâre nu susține concluzia Comisiei potrivit căreia principiul concurenței depline decurge din articolul 107 alineatul (1) TFUE independent de aspectul dacă acesta a fost sau nu a fost inclus în dreptul național. Dimpotrivă, în cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată, faptul de a deroga de la principiul concurenței depline a fost considerat pertinent de Curte numai pentru motivul că acesta a fost inclus în dreptul național în cauză, și anume dreptul belgian.
- 58 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, fiind încălcate articolele 3-5 TUE și articolul 114 TFUE, cu consacrarea unei armonizări fiscale deghizate contrare normelor de atribuire a 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, astfel cum a fost conceput de Comisie, s-ar impune tuturor statelor membre, independent de dispozițiile prevăzute în propriile legislații fiscale.
- 59 Comisia consideră că argumentația dezvoltată de Irlanda este inoperantă. Această argumentație, care s-ar întemeia în mare parte pe o interpretare eronată și distorsionată a hotărârii atacate, ar fi, în orice caz, nefondată.

- 60 În ceea ce privește, în primul rând, al cincilea aspect al primului motiv, Comisia susține că, în măsura în care argumentația Irlandei urmărește să conteste constatările Tribunalului cuprinse la punctul 145 din hotărârea atacată, potrivit cărora, în temeiul Codului impozitelor, *primo*, societățile integrate și societățile autonome din Luxemburg sunt impozitate în același mod în ceea ce privește impozitul pe profit și, *secundo*, dreptul luxemburghez urmărește impozitarea profitului rezultat din activitatea economică a unei asemenea societăți integrate ca și cum ar rezulta din tranzacții efectuate la prețurile pieței, această argumentație ar urmări în definitiv să pună în discuție constatări de fapt care nu pot face obiectul unei reexaminări în cadrul unui recurs.
- 61 Comisia consideră că, în orice caz, ceea ce este relevant în speță nu este dacă dreptul fiscal și dreptul societăților efectuează frecvent o distincție între societățile autonome și societățile din cadrul unui grup, ci dacă dreptul fiscal și dreptul societăților operează o distincție între aceste societăți atunci când este vorba despre stabilirea profitului lor impozabil în cadrul sistemului general al impozitului pe profit. Astfel cum Tribunalul ar fi constatat în mod întemeiat la punctul 145 din hotărârea atacată, Codul privind impozitele luxemburghez nu ar opera o asemenea distincție. Prin urmare, Tribunalul ar fi constatat în mod întemeiat că legislația fiscală luxemburgheză urmărește impozitarea profitului rezultat din activitatea economică a unei asemenea societăți integrate ca și cum ar rezulta din tranzacțiile efectuate la prețurile pieței.
- 62 În al doilea rând, în răspunsul la a șasea critică din cadrul primului motiv de recurs al Irlandei, Comisia arată că Tribunalul s-a întemeiat în mod corect pe Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), pentru a concluziona că, atunci când sistemul fiscal al unui stat membru tratează societățile care aparțin unui grup și societățile autonome în același mod în materia impozitului pe profit, o măsură în materia prețurilor de transfer care permite unei societăți din cadrul unui grup să își valorifice tranzacțiile intragrup sub nivelul unei concurențe depline conferă un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 63 Criteriul de referință pe care Curtea l-a aplicat la punctele 95 și 96 din acea hotărâre pentru a constata existența unui avantaj ar fi exact același cu cel pe care Comisia l-a expus în secțiunea 7.2.2.1 din decizia în litigiu și pe care Tribunalul l-a validat la punctele 141 și 145 din hotărârea atacată, și anume tratamentul societăților autonome în cadrul normelor fiscale de drept comun. Potrivit Comisiei, nu există nicio îndoială că, în Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), Curtea a aplicat astfel principiul concurenței depline. Chiar dacă acest principiu nu este evocat în hotărârea menționată, Comisia apreciază că utilizarea termenilor „care își exercită activitățile în condiții de liberă concurență”, la punctul 95 din acea hotărâre, și „prețuri de transfer”, la punctul 96 din aceeași hotărâre, nu lasă loc niciunei interpretări diferite.
- 64 În al treilea rând, în răspunsul la al cincilea motiv, Comisia arată că a analizat decizia anticipativă în cauză în raport cu regimul general al impozitului pe profit din Luxemburg și că, în cazul în care hotărârea atacată ar fi confirmată în ceea ce privește constatarea referitoare la existența unui avantaj selectiv, aceasta ar însemna doar că statele membre care impozitează sucursalele sau filialele societăților multinaționale în temeiul normelor lor obișnuite 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 către aceste sucursale sau filiale.

b) Aprecierea Curții

1) Mențiuni introductive

- 65 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, intervențiile statelor membre în domeniile care nu au făcut obiectul unei armonizări în dreptul Uniunii nu sunt excluse din domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la controlul ajutoarelor de stat. Statele membre trebuie, așadar, să se abțină de la adoptarea oricărei măsuri fiscale care poate constitui un ajutor de stat incompatibil cu piața internă (Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctul 26 și jurisprudența citată).
- 66 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență consacrată a Curții că pentru calificarea unei măsuri naționale drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesară îndeplinirea tuturor condițiilor expuse în continuare. În primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, ea trebuie să acorde un avantaj selectiv beneficiarului. În al patrulea rând, trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența (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 30, precum și jurisprudența citată).
- 67 În ceea ce privește condiția referitoare la avantajul selectiv, aceasta impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, măsura națională în discuție este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” față de altele care, în raport cu obiectivul urmărit de regimul respectiv, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă și care sunt supuse astfel unui tratament diferențiat care poate în esență să fie calificat drept discriminatoriu (Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 68 Pentru a califica o măsură fiscală națională drept „selectivă”, Comisia trebuie să identifice, într-o primă etapă, sistemul de referință, și anume regimul fiscal „normal” aplicabil în statul membru în cauză, și să demonstreze, într-o a doua etapă, că măsura fiscală în cauză derogă de la acest sistem de referință întrucât introduce diferențieri între operatori care se află, în raport cu obiectivul urmărit de acesta din urmă, într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Noțiunea de „ajutor de stat” nu are însă în vedere măsurile care instituie o diferențiere între întreprinderi care se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul juridic în cauză, într-o situație de drept și de fapt comparabilă și, prin urmare, sunt *a priori* selective atunci când statul membru în cauză reușește să demonstreze, într-o a treia etapă, că această diferențiere este justificată, în sensul că rezultă din natura sau din economia sistemului din care aceste măsuri fac parte (a se vedea în acest sens 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, punctele 35 și 36, precum și jurisprudența citată).
- 69 În această privință, trebuie amintit că determinarea cadrului de referință prezintă o importanță sporită în cazul măsurilor fiscale, deoarece existența unui avantaj economic, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, nu poate fi stabilită decât în raport cu o impozitare numită „normală”. Astfel, determinarea ansamblului întreprinderilor care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă depinde de definirea prealabilă a regimului juridic în raport cu al cărui obiectiv trebuie, dacă este cazul, să fie examinată comparabilitatea situației de fapt și de drept a

întreprinderilor favorizate de măsura în discuție și a celor care nu sunt favorizate de aceasta (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 60, precum și jurisprudența citată).

- 70 Trebuie însă precizat că tehnica de reglementare nu poate fi decisivă pentru a stabili selectivitatea unei măsuri fiscale, așa încât nu este întotdeauna necesar ca aceasta să aibă un caracter derogatoriu de la un regim fiscal comun sau normal. Astfel, după cum reiese în special din cuprinsul punctului 101 din 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), chiar o măsură care nu este derogatorie în mod formal și care se bazează pe criterii în sine de natură generală poate fi selectivă dacă operează, în fapt, o discriminare între societăți care se află în situații comparabile în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctele 32 și 33, precum și jurisprudența citată).
- 71 În vederea aprecierii caracterului selectiv al unei măsuri fiscale, trebuie, așadar, ca regimul fiscal comun sau sistemul de referință aplicabil în statul membru în cauză să fie corect identificat în decizia Comisiei și examinat de instanța sesizată cu o contestație privind această identificare. Întrucât determinarea sistemului de referință constituie punctul de plecare al examinării comparative care trebuie efectuată în contextul aprecierii selectivității, o eroare săvârșită în această determinare viciază în mod necesar ansamblul analizei condiției referitoare la selectivitate (a se vedea în acest sens 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 61, precum și jurisprudența citată).
- 72 În acest context, trebuie, în primul rând, să se precizeze că determinarea cadrului de referință, care trebuie efectuată în urma unei dezbateri în contradictoriu cu statul membru în cauză, trebuie să rezulte dintr-o examinare obiectivă a conținutului, a corelării și a efectelor concrete ale normelor aplicabile în temeiul dreptului național al celui stat (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, precum și jurisprudența citată).
- 73 În al doilea rând, în afara domeniilor în care dreptul fiscal al Uniunii face obiectul unei armonizări, statul membru în cauză este cel care stabilește, prin exercitarea competențelor proprii în materia fiscalității directe și cu respectarea autonomiei sale fiscale, caracteristicile constitutive ale impozitului care definesc, în principiu, sistemul de referință sau regimul fiscal „normal” pornind de la care trebuie analizată condiția referitoare la selectivitate. Aceasta este situația în special în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare și a faptului generator al impozitului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctele 38 și 39, precum și Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Ungaria, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punctele 44 și 45).
- 74 Rezultă că numai dreptul național aplicabil în statul membru în cauză trebuie să fie luat în considerare în vederea identificării sistemului de referință în materia fiscalității directe, această identificare fiind ea însăși o condiție prealabilă indispensabilă pentru a se aprecia nu numai existența unui avantaj, ci și aspectul dacă acesta are un caracter selectiv.

- 75 În speță, argumentația Irlandei sintetizată la punctele 56-58 din prezenta hotărâre ridică problema dacă Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a confirmat, pentru motivele amintite la punctele 30-36 din hotărârea menționată, sistemul de referință reținut de Comisie în decizia în litigiu.
- 76 În această privință, trebuie să se arate că, în considerentul (228) al deciziei în litigiu, Comisia a considerat că principiul concurenței depline face parte integrantă, în mod necesar, din evaluarea sa, în conformitate cu articolul 107 alineatul (1) din TFUE, cu privire la măsurile fiscale acordate societăților din cadrul unui grup, indiferent dacă un stat membru a inclus sau nu acest principiu în cadrul sistemului său juridic național.
- 77 În același considerent (228), Comisia a precizat că acest principiu al concurenței depline se aplică pentru a se stabili dacă profiturile impozabile ale unei societăți care aparține unui grup, în scopul calculării impozitului pe profit, au fost calculate prin aplicarea unei metode care se apropie de condițiile de piață, astfel încât această societate să nu beneficieze de un tratament mai favorabil prin aplicarea sistemului general al impozitului pe profit decât cel acordat societăților neintegrate ale căror profituri impozabile sunt determinate de piață.
- 78 În plus, din economia deciziei în litigiu, în special din analiza sistemului de referință efectuată în considerentele (193)-(209) ale acesteia, reiese că Comisia a ținut seama de împrejurarea că sistemul general de impozitare a societăților în Luxemburg nu face distincție între societățile integrate și societățile neintegrate, întrucât obiectivul acestui sistem este de a impozita toate societățile rezidente.
- 79 Acestea sunt considerațiile în privința cărora Tribunalul a precizat la rândul său, la punctul 161 din hotărârea atacată, că afirmația cuprinsă în considerentul (228) al deciziei în litigiu, potrivit căreia principiul concurenței depline este un principiu general privind egalitatea de tratament în materia impozitării, care intră sub incidența articolului 107 alineatul (1) din TFUE, nu poate fi izolată de contextul său și nu poate fi interpretată în sensul că Comisia ar fi afirmat existența unui principiu general al egalității de tratament în fața impozitării, inerent articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 80 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 141 din hotărârea atacată, Tribunalul a reținut că principiul concurenței depline se aplică atunci când legislația fiscală națională relevantă nu face distincție între „întreprinderile” integrate și „întreprinderile” autonome în scopul aplicării în cazul lor a impozitului pe profit, deoarece, într-o asemenea ipoteză, legislația respectivă ar avea 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 stabilit acest temei juridic, Tribunalul a considerat în esență, la punctul 145 din hotărârea atacată, că în speță acest principiu este aplicabil în măsura în care Codul privind impozitele luxemburgheze urmărește impozitarea societăților integrate și a societăților autonome în același mod în ceea ce privește impozitul pe profit.

2) Cu privire la existența unei erori de drept în stabilirea regimului fiscal „normal” aplicabil în statul membru în cauză

- 81 De la bun început, trebuie înlăturată argumentația Comisiei potrivit căreia recurenta, prin criticile pe care le invocă, contestă în realitate constatările Tribunalului referitoare la legislația națională aplicabilă, cuprinse în special la punctul 145 din hotărârea atacată, constatări de fapt care, în temeiul jurisprudenței Curții, nu ar putea face obiectul unei reexaminări în cadrul unui recurs.

- 82 Este adevărat că, în ceea ce privește examinarea în cadrul unui recurs a aprecierilor Tribunalului cu privire la dreptul național, care, în domeniul ajutoarelor de stat, constituie aprecieri ale unor fapte, Curtea este competentă numai să verifice dacă a existat o denaturare a acestui drept [Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 78 și jurisprudența citată].
- 83 Cu toate acestea, în speță, prin argumentația pe care o dezvoltă, Irlanda nu urmărește să pună în discuție interpretarea dată de Tribunal dreptului național, ci invită Curtea să stabilească dacă, fără a săvârși o eroare de drept, acesta și-a însușit delimitarea cadrului de referință relevant ca fiind un parametru decisiv în vederea examinării existenței unui avantaj selectiv, fără a ține seama de normele specifice prevăzute de dreptul luxemburghez în materia prețurilor de transfer aplicabile societăților integrate.
- 84 Astfel, Irlanda se limitează să conteste aplicarea de către Tribunal a criteriului juridic utilizat pentru a se stabili dacă o decizie fiscală anticipativă precum cea în discuție conferă un avantaj economic.
- 85 Or, chestiunea dacă Tribunalul a delimitat în mod adecvat sistemul de referință relevant și, prin extensie, a aplicat în mod corect un criteriu juridic, precum principiul concurenței depline, este o chestiune de drept care poate face obiectul controlului Curții în stadiul recursului. Astfel, argumentele care urmăresc să repună în discuție alegerea sistemului de referință în cadrul primei etape a analizei existenței unui avantaj selectiv sunt admisibile, întrucât această analiză decurge dintr-o calificare juridică a dreptului național pe baza unei dispoziții de drept al Uniunii [a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctele 80 și 81].
- 86 În ceea ce privește temeinicia argumentației Irlandei, trebuie amintit că, după cum reiese în esență din considerentul (210) al deciziei în litigiu, FFT și Marele Ducat al Luxemburgului au susținut în fața Comisiei că sistemul de referință trebuia să cuprindă numai societățile din cadrul grupurilor sau societățile din cadrul grupurilor care desfășoară activități de finanțare, ce intră sub incidența articolului 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele, astfel încât decizia anticipativă în cauză trebuia să fie comparată cu deciziile anticipative privind perioada 2010-2013 și care vizau alți 21 de contribuabili, decizii care îi fuseseră comunicate la 15 ianuarie 2014. Potrivit Marelui Ducat al Luxemburgului și FFT, întrucât tratamentul acordat FFT se conforma articolului 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele, Circularii nr. 164/2 și practicii administrativă în materie, nu a fost acordat niciun avantaj selectiv prin intermediul acestei decizii anticipative.
- 87 Comisia a apreciat însă, în considerentele (211)-(215) ale deciziei în litigiu, că nu era necesar să se țină seama de aceste dispoziții speciale în vederea stabilirii sistemului de referință relevant, arătând în acest scop că o asemenea luare în considerare ar fi contrară obiectivului sistemului general al impozitului pe profit din Luxemburg, pe care această instituție îl identificase deja, în considerentele (193)-(209) ale deciziei în litigiu, ca fiind sistemul de referință. În speță, Curtea a reținut că acest sistem avea ca obiectiv impozitarea profiturilor tuturor societăților care intră în competența sa fiscală, indiferent dacă este vorba despre societăți integrate sau despre societăți neintegrate [considerentele (198) și (212) ale deciziei în litigiu].
- 88 Comisia a arătat că nu urma să examineze dacă decizia anticipativă în cauză respecta principiul concurenței depline astfel cum este definit la articolul 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele sau în Circulara nr. 164/2 [considerentul (229) al deciziei în litigiu]. Astfel, în cazul în care se putea demonstra că metoda aprobată de administrația fiscală luxemburgheză prin

intermediul acestei decizii anticipative în vederea stabilirii profiturilor impozabile ale FFT în Luxemburg se îndepărtează de o metodă care conduce la o aproximare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață și, prin urmare, de la principiul concurenței depline, decizia respectivă ar fi considerată ca oferind FFT un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE [considerentul (231) al deciziei în litigiu].

- 89 Din cuprinsul punctelor 149-151 din hotărârea atacată reiese că Tribunalul a confirmat metodologia Comisiei care a constatat în esență în a considera că, în prezența unui sistem fiscal care urmărește obiectivul de a impozita profiturile tuturor societăților rezidente, indiferent dacă acestea sunt integrate sau neintegrate, aplicarea principiului concurenței depline în vederea aplicării articolului 107 alineatul (1) TFUE se justifică independent de includerea acestui principiu în dreptul național.
- 90 Este necesar, așadar, să se stabilească dacă Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin validarea abordării Comisiei care a constatat în esență în a nu ține seama de acest principiu, astfel cum este prevăzut la articolul 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele și cum este precizat în Circulara nr. 164/2 aferentă acestuia, în cadrul examinării efectuate în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE, în special cu ocazia definirii sistemului de referință pentru a stabili dacă decizia anticipativă în cauză conferă un avantaj selectiv beneficiarului său.
- 91 În această privință, prin înlăturarea relevanței articolului 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele și a Circularii nr. 164/2, Comisia a aplicat un principiu al concurenței depline distinct de cel definit de dreptul luxemburghez. Aceasta s-a limitat astfel să identifice, în obiectivul urmărit de sistemul general al impozitului pe profit din Luxemburg, expresia abstractă a acestui principiu și să examineze decizia anticipativă în cauză fără a ține seama de modul în care principiul menționat este inclus în mod concret în dreptul luxemburghez în ceea ce privește în special societățile integrate.
- 92 Prin confirmarea unei asemenea abordări, Tribunalul a omis să țină seama de cerința care decurge din jurisprudența citată la punctele 68-74 din prezenta hotărâre, potrivit căreia, pentru a stabili dacă printr-o măsură fiscală o întreprindere a beneficiat de un avantaj selectiv, Comisiei îi revine sarcina de a efectua o comparație cu sistemul de impozitare aplicabil în mod normal în statul membru în cauză, în urma unei examinări obiective a conținutului, a corelării și a efectelor concrete ale normelor aplicabile în temeiul dreptului național al acestui stat. Procedând astfel, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept în aplicarea articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 93 Desigur, după cum recunosc toate părțile, dreptul național aplicabil societăților în Luxemburg urmărește, în materie de impozitare a societăților integrate, să conducă la o aproximare fiabilă a prețului pieței. Deși acest obiectiv corespunde, în general, celui al principiului concurenței depline, nu este mai puțin adevărat că, în lipsa unei armonizări în dreptul Uniunii, modalitățile concrete de aplicare a acestui principiu sunt definite de dreptul național și trebuie să fie luate în considerare în vederea identificării cadrului de referință în scopul stabilirii existenței unui avantaj selectiv.
- 94 În plus, prin faptul că, la punctul 113 din hotărârea atacată, a acceptat posibilitatea Comisiei de a invoca norme care nu făceau parte din dreptul luxemburghez, deși a amintit, la punctul 112 din această hotărâre, că instituția menționată nu dispunea în acest stadiu de dezvoltare a dreptului Uniunii de competența care să îi permită să definească în mod autonom impozitarea numită „normală” a unei societăți integrate fără să țină seama de normele fiscale naționale, Tribunalul a încălcat dispozițiile Tratatului FUE referitoare la adoptarea de către Uniunea Europeană a unor

măsurile de apropiere a legislațiilor statelor membre în materia fiscalității directe, în special articolul 114 alineatul (2) TFUE și articolul 115 TFUE. Astfel, autonomia unui stat membru în materia fiscalității directe, așa cum este recunoscută de jurisprudența constantă amintită la punctul 73 din prezenta hotărâre, nu poate fi asigurată pe deplin dacă, în afara oricărei măsuri de apropiere de acest tip, examinarea efectuată pe baza articolului 107 alineatul (1) TFUE nu se întemeiază exclusiv pe normele de impozitare normale edictate de legiuitorul statului membru în cauză.

- 95 În această privință, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că în lipsa unei armonizări în legătură cu acest aspect, adoptarea eventuală a metodelor și a criteriilor care permit stabilirea unui rezultat de „concurență deplină” ține de puterea de apreciere a statelor membre. Deși statele membre ale OCDE recunosc meritul recurgerii la principiul concurenței depline pentru a stabili alocarea corectă a profiturilor societăților între diferite țări, există diferențe semnificative între aceste state în aplicarea detaliată a metodelor de stabilire a prețurilor de transfer. Așa cum însăși Comisia a menționat în considerentul (88) al deciziei în litigiu, liniile directoare ale OCDE enumeră mai multe metode pentru a stabili o aproximare a prețurilor în condiții de concurență deplină pentru tranzacții și a repartizării profitului între societățile din cadrul aceluiași grup.
- 96 În plus, chiar dacă se presupune că în domeniul fiscalității internaționale există un anumit consens potrivit căruia tranzacțiile dintre societăți legate din punct de vedere economic, în special tranzacțiile intragrup, trebuie să fie evaluate în scopuri fiscale ca și cum ar fi fost încheiate între societăți independente din punct de vedere economic și că, prin urmare, numeroase autorități naționale competente în materie fiscală se inspiră din liniile directoare ale OCDE în elaborarea și în controlul prețurilor de transfer, numai dispozițiile naționale sunt, fără a se aduce atingere considerațiilor de la punctele 120-122 din prezenta hotărâre, relevante pentru analiza aspectului dacă anumite tranzacții trebuie să fie examinate în lumina principiului concurenței depline și, dacă este cazul, dacă unele prețuri de transfer care constituie baza de impozitare a veniturilor impozabile de către un contribuabil și pe care se întemeiază repartizarea sa între statele în cauză se îndepărtează sau nu de un rezultat conform unei concurențe depline. Prin urmare, în cadrul examinării existenței unui avantaj fiscal selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE și în scopul stabilirii sarcinii fiscale care trebuie să revină în mod normal unei întreprinderi, nu se pot lua în considerare parametri și norme externe sistemului fiscal național în cauză, cu excepția cazului în care acesta din urmă se referă în mod explicit la parametrii și la normele respective.
- 97 Această constatare constituie o expresie a principiului legalității impozitului, care face parte din ordinea juridică a Uniunii ca principiu general de drept, care impune ca orice obligație de plată a unui impozit, precum și toate elementele esențiale care definesc caracteristicile fundamentale ale acestuia să fie prevăzute de lege, contribuabilul trebuind să fie în măsură să prevadă și să calculeze valoarea impozitului datorat și să determine momentul în care acesta devine exigibil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, punctul 39).
- 98 În al doilea rând, Marele Ducat al Luxemburgului a arătat în ședință că, pe lângă împrejurarea că liniile directoare ale OCDE nu sunt obligatorii pentru statele membre ale acestei organizații, Circulara nr. 164/2 de interpretare a articolului 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele prevede norme specifice privind calcularea prețurilor de transfer în privința societăților de finanțare de grup, precum FFT, ceea ce implică faptul că activitățile în raport cu deținerea de participații nu sunt luate în considerare pentru calcularea acestor prețuri. Considerentul (79) al deciziei în litigiu, care figurează în secțiunea 2.3.2 din aceasta și care cuprinde o descriere a

conținutului circularei menționate, confirmă că acest stat membru a prevăzut norme specifice pentru a stabili o remunerație în condiții de concurență deplină în cazul unor asemenea societăți și că aceste norme fuseseră aduse la cunoștința Comisiei în cadrul procedurii administrative.

- 99 Cu toate acestea, analiza sistemului de referință efectuată de Comisie și, prin extensie, a existenței unui avantaj selectiv acordat FFT, astfel cum a fost validată de Tribunal, nu ține seama de aceste opțiuni normative, care urmăresc să precizeze conținutul principiului concurenței depline și punerea sa în aplicare în dreptul luxemburghez.
- 100 În această privință, este necesar să se arate că, în răspunsul la o întrebare adresată în ședință, Comisia a arătat că, în decizia anticipativă în cauză, administrația fiscală luxemburgheză a „aplicat greșit regulile pe care le aplică în mod normal” în ceea ce privește principiul concurenței depline și calcularea prețurilor de transfer. Cu toate acestea, trebuie să se constate că, în decizia în litigiu, Comisia, a cărei abordare a fost confirmată de Tribunal, s-a sustras de la orice examinare a modului în care era interpretat și aplicat principiul concurenței depline, astfel cum este consacrat în esență la articolul 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele.
- 101 Tribunalul a validat în mod expres această analiză la punctul 146 din hotărârea atacată, atunci când a arătat că Comisia nu putea fi criticată pentru că a utilizat o metodă de determinare a prețurilor de transfer pe care o considera adecvată în speță în scopul examinării nivelului prețurilor de transfer pentru o tranzacție sau pentru mai multe tranzacții strâns legate, care fac parte din măsura contestată, precum și la punctul 147 din aceeași hotărâre, atunci când a subliniat că liniile directoare ale OCDE din care s-a inspirat Comisia „se întemeiază pe lucrări importante realizate de grupuri de experți renumiți”, că ele „reflectă consensul atins la nivel internațional în ceea ce privește prețurile de transfer” și că „prezintă, din acest motiv, o certă importanță practică în interpretarea chestiunilor referitoare la prețurile de transfer”.
- 102 În al treilea rând, contrar considerațiilor expuse de Tribunal la punctul 142 din hotărârea atacată, Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416), 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 și în ce modalitate acest principiu a fost inclus în dreptul național.
- 103 Astfel, în hotărârea amintită, Curtea a reținut că, în cazul în care un stat membru a ales să integreze în dreptul național o metodă de stabilire a profitului impozabil al societăților integrate analogă metodei „cost plus” a OCDE și care are, așadar, ca obiect impozitarea acestor societăți pe o bază comparabilă cu cea care ar rezulta din aplicarea regimului de drept comun, acest stat conferă societăților respective 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.
- 104 Astfel, în hotărârea amintită, Curtea a concluzionat, în raport cu normele de impozitare enunțate în dreptul național relevant, și anume dreptul belgian, care prevedeau un mecanism de impozitare a profitului potrivit unei metode „cost plus” a OCDE, că trebuia să se recurgă la principiul concurenței depline. În consecință, nu se poate deduce din aceeași hotărâre că Curtea a înțeles să stabilească un principiu autonom al concurenței depline care să se aplice independent de includerea acestuia în dreptul național în vederea examinării măsurilor de natură fiscală în cadrul aplicării articolului 107 alineatul (1) TFUE.

- 105 Din ansamblul acestor considerații rezultă că motivele hotărârii atacate care privesc examinarea raționamentului reținut de Comisie cu titlu principal, potrivit căruia decizia anticipativă în cauză deroga de la sistemul general al impozitului pe profit din Luxemburg, amintite la punctele 17-20 din prezenta hotărâre, sunt viciate de o eroare de drept prin faptul că Tribunalul a validat abordarea Comisiei care a constatat în esență în neluarea în considerare a principiului concurenței depline, astfel cum este prevăzut la articolul 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele și precizat în Circulara nr. 164/2 aferentă acestuia, la definirea sistemului de referință în cadrul examinării efectuate în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE pentru a stabili dacă decizia anticipativă în cauză conferă un avantaj selectiv beneficiarului acesteia.
- 106 Trebuie să se stabilească însă dacă eroarea săvârșită de Tribunal este de natură să determine anularea hotărârii atacate.
- 107 Astfel, Comisia a susținut că eventualele erori de drept care viciază punctele 125-286 din hotărârea atacată nu ar putea determina anularea hotărârii atacate dacă analiza Tribunalului cuprinsă la punctele 290-299 din această hotărâre ar fi confirmată.
- 108 Comisia consideră, prin urmare, că recursul este inoperant în măsura în care, chiar dacă se presupune că unul dintre motivele invocate este declarat fondat, o asemenea împrejurare nu poate conduce la anularea hotărârii atacate. Astfel, decizia în litigiu ar conține un raționament subsidiar întemeiat pe articolul 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele și pe Circulara nr. 164/2, a cărui confirmare de către Tribunal nu ar fi contestată de Irlanda în niciun mod.
- 109 În această privință, trebuie să se arate că, prin intermediul motivelor expuse la punctele 290-299 din hotărârea atacată, Tribunalul a validat în esență raționamentul formulat cu titlu „subsidiar” de Comisie în considerentele (315)-(317) ale deciziei în litigiu, potrivit căruia decizia anticipativă în cauză deroga de la sistemul de referință constituit de articolul 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele și de Circulara nr. 164/2.
- 110 Deși Irlanda nu a pus în discuție în mod direct motivele expuse în acest pasaj din hotărârea atacată, totuși nu se poate susține, așa cum arată Comisia, că recursul trebuie să fie declarat inoperant, întrucât argumentația dezvoltată de Irlanda nu ar putea avea o influență asupra dispozitivului hotărârii atacate.
- 111 Astfel, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 42 din concluzii, raționamentul cuprins la punctele 290-299 din hotărârea atacată nu conține o analiză detașabilă și autonomă în raport cu cea care decurge din sistemul de referință reținut de Comisie cu titlu principal și nu permite, așadar, remedierea erorii care viciază acest sistem. Este adevărat că, în considerentul (317) al deciziei în litigiu, Comisia a constatat că decizia anticipativă a determinat o reducere a impozitului datorat de FFT „în raport cu situația în care principiul concurenței depline enunțat [la articolul 164 alineatul (3) din Codul privind impozitele] ar fi fost corect aplicat”. Cu toate acestea, așa cum a arătat Tribunalul la punctul 294 din hotărârea atacată, Comisia a făcut trimitere integral, în ceea ce privește această aplicare corectă, la analiza sa principală cu privire la sistemul de referință, întemeiată pe sistemul general de impozitare a societăților în Luxemburg.
- 112 Rezultă că raționamentul pe care s-a întemeiat Comisia cu titlu subsidiar nu rectifică decât în mod aparent eroarea pe care a săvârșit-o în identificarea sistemului de referință care ar fi trebuit să constituie temeiul analizei sale privind existența unui avantaj selectiv. În aceste împrejurări,

eroarea de drept săvârșită de Tribunal în analiza pe care a efectuat-o asupra raționamentului urmat cu titlu principal de Comisie cu privire la sistemul de referință viciază deopotrivă analiza raționamentului subsidiar pe care îl conține decizia în litigiu cu privire la acest aspect.

- 113 Din cele de mai sus rezultă că se impune admiterea celui de al cincilea și a celui de al șaselea aspect ale primului motiv, precum și a celui de al cincilea motiv și, prin urmare, anularea hotărârii atacate, fără a fi necesară pronunțarea cu privire la celelalte aspecte ale primului motiv și la celelalte motive de recurs.

B. Cu privire la recursul în cauza C-885/19 P

- 114 Având în vedere anularea hotărârii atacate, nu mai este necesară pronunțarea cu privire la recursul formulat de FFT.

VI. Cu privire la acțiunile în fața Tribunalului

- 115 Conform articolului 61 primul paragraf a doua teză din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cazul în care anulează decizia Tribunalului, Curtea poate să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul atunci când acesta este în stare de judecată.
- 116 Aceasta este situația în prezenta cauză, întrucât motivele acțiunilor având ca obiect anularea deciziei în litigiu au făcut obiectul unei dezbateri în contradictoriu în fața Tribunalului, iar examinarea acestora nu necesită adoptarea niciunei măsuri suplimentare de organizare a procedurii sau de cercetare judecătorească a dosarului.
- 117 În această privință, este suficient să se arate că, pentru motivele enunțate la punctele 81-112 din prezenta hotărâre, decizia în litigiu trebuie să fie anulată întrucât Comisia a săvârșit o eroare de drept prin constatarea existenței unui avantaj selectiv în raport cu un cadru de referință ce cuprinde un principiu al concurenței depline care nu decurge dintr-o examinare completă a dreptului fiscal național relevant, în urma unei dezbateri în contradictoriu cu statul membru în cauză referitoare la acest aspect, și a încălcat astfel de asemenea dispozițiile Tratatului FUE referitoare la adoptarea de către Uniune a unor măsuri de apropiere a legislațiilor statelor membre în materia fiscalității directe, în special articolul 114 alineatul (2) TFUE și articolul 115 TFUE.
- 118 Așa cum rezultă din jurisprudența amintită la punctul 71 din prezenta hotărâre, o asemenea eroare în stabilirea normelor aplicabile efectiv în temeiul dreptului național relevant și, prin urmare, în identificarea impozitării numite „normală” în raport cu care trebuia să fie apreciată decizia anticipativă în cauză viciază inevitabil întregul raționament privind existența unui avantaj selectiv.
- 119 O asemenea constatare nu exclude însă posibilitatea ca unele măsuri de fiscalitate directă, precum deciziile fiscale anticipative acordate de statele membre, să fie calificate drept ajutoare de stat în măsura în care sunt îndeplinite toate condițiile de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, amintite la punctul 66 din prezenta hotărâre.
- 120 Astfel, după cum s-a amintit la punctul 65 din prezenta hotărâre, intervențiile statelor membre în domeniile care nu au făcut obiectul unei armonizări în dreptul Uniunii nu sunt excluse din domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la controlul ajutoarelor de stat.

- 121 Prin urmare, statele membre trebuie să își exercite competența în materia fiscalității directe, precum cea pe care o dețin în materia adoptării deciziilor fiscale anticipative, cu respectarea dreptului Uniunii și în special a normelor instituite prin Tratatul FUE în materia ajutoarelor de stat. În consecință, ele trebuie să se abțină, în exercitarea acestei competențe, de la adoptarea unor măsuri susceptibile să constituie ajutoare de stat incompatibile cu piața internă, în sensul articolului 107 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 septembrie 2021, Comisia/Belgia și Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, punctele 161 și 162, precum și jurisprudența citată).
- 122 În special, după ce a observat că un stat membru a ales să aplice principiul concurenței depline pentru a stabili prețurile de transfer ale societăților integrate, Comisia, conform jurisprudenței amintite la punctul 70 din prezenta hotărâre, trebuie să poată fi în măsură să stabilească faptul că parametrii prevăzuți de dreptul național în materie sunt vădit incoerenți în raport cu obiectivul de impozitare nediscriminatorie a tuturor societăților rezidente, indiferent dacă acestea sunt integrate sau nu, urmărit de sistemul fiscal național, conducând în mod sistematic la o subevaluare a prețurilor de transfer aplicabile societăților rezidente sau unora dintre acestea, cum ar fi societățile de finanțare, în raport cu prețuri ale pieței pentru operațiuni comparabile efectuate de societăți neintegrate.
- 123 Or, în speță, astfel cum s-a concluzionat la punctul 105 din prezenta hotărâre, Comisia nu a efectuat o asemenea examinare în decizia în litigiu, având în vedere că grila sa de analiză nu includea toate normele relevante care pun în aplicare principiul concurenței depline în temeiul dreptului luxemburghez.
- 124 Din ansamblul acestor considerații rezultă că se impune admiterea primului și a celui de al treilea aspect ale primului motiv invocat de Marele Ducat al Luxemburgului în cauza T-755/15, precum și a primei critici din cadrul primului motiv invocat de FFT în cauza T-759/15. Pe cale de consecință, decizia în litigiu trebuie să fie anulată, fără a fi necesară examinarea celorlalte motive ale acțiunilor în anulare.

VII. Cu privire la cheltuielile de judecată

- 125 În temeiul articolului 184 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, atunci când recursul este fondat, iar Curtea soluționează ea însăși în mod definitiv litigiul, aceasta se pronunță asupra cheltuielilor de judecată.
- 126 Articolul 138 alineatul (1) din acest regulament, aplicabil procedurii de recurs în temeiul articolului 184 alineatul (1) din regulamentul menționat, prevede că partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată.
- 127 În speță, în ceea ce privește recursul formulat în cauza C-898/19 P, întrucât Irlanda a avut câștig de cauză, se impune, conform concluziilor acesteia, obligarea Comisiei să suporte, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, pe cele efectuate de Irlanda.
- 128 În ceea ce privește recursul în cauza C-885/19 P, potrivit articolului 149 din Regulamentul de procedură, aplicabil procedurii de recurs în temeiul articolului 190 din acesta, în caz de nepronunțare asupra fondului, Curtea se pronunță asupra cheltuielilor de judecată. Conform articolului 142 din Regulamentul de procedură, aplicabil procedurii de recurs în temeiul

articolului 184 din acesta, cheltuielile de judecată rămân, în acest caz, la aprecierea Curții. În speță, trebuie să se decidă că fiecare dintre părți va suporta propriile cheltuieli de judecată aferente recursului în cauza C-885/19 P.

- 129 Pe de altă parte, întrucât acțiunile în fața Tribunalului au fost admise, Comisia este obligată să suporte toate cheltuielile de judecată aferente procedurii în primă instanță.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară și hotărăște:

- 1) Conexează cauzele C-885/19 P și C-898/19 P în vederea pronunțării hotărârii.**
- 2) 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).**
- 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) Nu este necesară pronunțarea asupra recursului în cauza C-885/19 P.**
- 5) Fiecare parte suportă propriile cheltuieli de judecată în cauza C-885/19 P.**
- 6) Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată aferente recursului în cauza C-898/19 P.**
- 7) Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată aferente procedurii în primă instanță.**

Semnături