CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 4 mai 2023 [1]

Cauza C-454/21 P

Engie Global LNG Holding S.à.r.l,
Engie Invest International SA,
Engie SA
împotriva
Comisiei Europene
Cauza C-451/21 P
Marele Ducat al Luxemburgului
împotriva

Comisiei Europene

„Recurs – Dreptul ajutoarelor de stat – Măsură pusă în aplicare de Marele Ducat al Luxemburgului în favoarea Engie – Avantaj selectiv – Determinarea sistemului de referință – Criteriul de examinare a unui avantaj selectiv în dreptul fiscal – Soluție fiscală anticipată – Eroare în aplicarea dreptului în favoarea persoanei impozabile considerată avantaj selectiv – Regim fiscal al societăților-mamă și distribuire ascunsă a profiturilor – Principiul nescris al corespondenței – Interpretarea dreptului național de către Comisie – Aplicare eronată a unei norme generale antiabuz considerată avantaj selectiv”

I. Introducere

1. Prezentele recursuri dau Curții din nou [2] posibilitatea de a examina o soluție fiscală anticipată în lumina dreptului ajutoarelor de stat. În timp ce, pe de o parte, asemenea soluții fiscale anticipate contribuie la securitatea juridică, există, pe de altă parte, câteodată, suspiciunea latentă că în anumite state membre acestea conduc la acorduri, care afectează concurența, între autoritățile fiscale și persoanele impozabile.

[1] Limba originală: germana.

[2] A se vedea în acest sens, în special, ultima oară Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859), și Concluziile avocatului general Pikamäe prezentate în cauza Irlanda/Comisia (C-898/19 P, EU:C:2021:1029).

2. Spre deosebire de situația obișnuită din celelalte proceduri privind ajutoarele, inițiate de Comisie în legătură cu soluții fiscale anticipate [3], în speță nu este vorba despre prețuri de transfer care derogă de la principiul concurenței depline. În schimb, în litigiul care stă la baza recursurilor, administrația fiscală luxemburgheză s-a pronunțat față de grupul Engie prin două serii de soluții fiscale anticipate privind tratamentul fiscal al unei restructurări a grupului de societăți din Luxemburg. Pe scurt, aceasta a validat că un împrumut convertibil între mai multe societăți luxemburgheze din grupul Engie trebuie în esență calificat la nivelul „împrumutatului" drept capital de împrumut și la nivelul „creditorului" drept capital propriu. Remunerațiile plătite în legătură cu finanțarea nu au fost, prin urmare, incluse în veniturile impozabile de la nivelul filialei, dar au fost totuși tratate ca venituri din participații la nivelul societății-mamă. Aceste din urmă venituri nu sunt de regulă impozitate intragrup – cum este cazul în Luxemburg. La nivelul filialei a avut loc în schimb o impozitare numai până la concurența unei baze de impozitare („marjă") speciale convenite cu administrația fiscală.

3. În decizia [4] în litigiu, Comisia a pornit de la premisa că administrația fiscală luxemburgheză nu ar fi trebuit să considere că veniturile din participații sunt scutite la nivelul societății-mamă. Pentru că Marele Ducat al Luxemburgului a apreciat diferit acest lucru în cadrul soluțiilor fiscale anticipate, a acordat astfel societăților-mamă respective sau grupului Engie un ajutor. Administrația fiscală ar fi trebuit să aplice alternativ norma generală antiabuz din dreptul luxemburghez. Tribunalul a fost de acord fără rezerve cu această opinie a Comisiei.

4. Prin urmare, în prezenta procedură de recurs se ridică în primul rând întrebarea dacă avantajele fiscale obținute ca urmare a folosirii unui împrumut convertibil trebuie calificate drept avantaj fiscal selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În aceste condiții, este necesar să se răspundă și la întrebarea dacă dreptul ajutoarelor de stat impune în context național o impozitare corespondentă (ceea ce înseamnă că veniturile din participații nu sunt scutite în cazul în care profiturile distribuite nu au fost deja impozitate complet la nivelul filialei).

5. În al doilea rând, se ridică întrebarea dacă, întemeindu-se pe dreptul ajutoarelor de stat, Comisia și Tribunalul pot controla „corectitudinea" administrației fiscale naționale și a deciziilor fiscale emise de aceasta. În această măsură, în privința celor două aspecte trebuie să se răspundă printre altele la întrebarea dacă Comisia poate înlocui interpretarea dată dreptului național (în speță, o normă generală antiabuz) de autoritățile fiscale naționale cu propria sa interpretare (a dreptului național), în scopul de a dovedi existența unui avantaj selectiv.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

6. Cadrul juridic al Uniunii îl constituie articolul 107 și următoarele TFUE. Procedura privind ajutorul ilegal este reglementată în capitolul III din Regulamentul (UE) 2015/1589 [5] de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din TFUE (denumit în continuare „Regulamentul 2015/1589).

[3] A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859), Hotărârea din 15 iulie 2020, Irlanda și alții/Comisia (T-778/16 și T-892/16, EU:T:2020:338 – pendinte cu numărul C-465/20 P), și Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15, EU:T:2019:669).

[4] Decizia (UE) 2019/421 a Comisiei din 20 iunie 2018 privind ajutorul de stat SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) pus în aplicare de Luxemburg în favoarea ENGIE (JO 2019, L 78, p. 1).

[5] Regulamentul Consiliului din 13 iulie 2015 (JO 2015, L 248, p. 9).

B. Dreptul luxemburghez

7. Articolul 22 alineatul (5) din Legea modificată din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit (loi concernant l'impot sur le revenu, denumită în continuare „LIR") prevede în esență că conversia activelor trebuie tratată în principiu ca schimb și deci ca înstrăinare a activului cedat și ca achiziție a activului primit. De aici poate rezulta un câștig de capital impozabil.

8. Articolul 22bis alineatul (2) punctul 1 din LIR, în versiunea în vigoare, potrivit hotărârii atacate, la momentul adoptării soluțiilor fiscale anticipate, prevede:

„(2) Prin derogare de la articolul 22 alineatul (5), operațiunile de schimb menționate la punctele 1-4 de mai jos nu conduc la realizarea câștigurilor de capital inerente bunurilor schimbate, cu excepția cazului în care, în situațiile menționate la punctele 1, 3 și 4, fie creditorul, fie asociatul nu renunță la aplicarea prezentei dispoziții:

1. la conversia unui împrumut: atribuirea către creditor a unor titluri reprezentative din capitalul social al debitorului. În caz de conversie a unui împrumut capitalizant convertibil, dobânda capitalizată care se raportează la perioada exercițiului de exploatare în curs care precedă conversia este impozabilă în momentul schimbului."

9. Articolul 164 din LIR prevede:

„(1) Pentru a determina venitul impozabil, este irelevant dacă venitul a fost distribuit sau nu.

(2) Trebuie considerate distribuiri, în sensul alineatului anterior, distribuirile, de orice fel, către deținătorii de acțiuni, acțiuni purtătoare de profit sau ale fondatorilor, acțiuni răscumpărate sau orice alte titluri, inclusiv obligațiuni cu venit variabil care conferă unei participații dreptul la profitul anual sau la profitul obținut din lichidare.

(3) Profiturile distribuite ascunse trebuie incluse în venitul impozabil. Există o distribuire ascunsă a profitului în special în cazul în care un asociat, un membru sau o persoană interesată obține în mod direct sau indirect avantaje din partea unei societăți sau a unei asociații de care nu ar fi beneficiat în mod normal dacă nu ar fi avut această calitate."

10. Articolul 166 alineatul (1) din LIR prevede:

„Veniturile dintr-o participație deținută de:

1. un organism cu caracter colectiv rezident integral impozabil și care prezintă una dintre formele enumerate în anexa la alineatul (10),

2. o societate de capital rezidentă integral impozabilă care nu este enumerată în anexa la alineatul (10),

3. un sediu permanent indigen al unui organism cu caracter colectiv menționat la articolul 2 din Directiva [2011/96],

4. un sediu permanent indigen al unei societăți de capital care este rezident al unui stat cu care Marele Ducat al Luxemburgului a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri,

5. un sediu permanent indigen al unei societăți de capital sau al unei societăți cooperative care este rezident al unui alt stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European (SEE) decât un stat membru al Uniunii Europene sunt scutite atunci când, la data punerii la dispoziție a veniturilor, beneficiarul deține sau se angajează să dețină participația respectivă pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin 12 luni, iar pe parcursul întregii perioade cota de participare nu scade sub pragul de 10 % sau prețul de achiziție sub 1 200 000 de euro."

11. Articolul 6 din Steueranpassungsgesetz (Legea privind adaptarea fiscală, denumită în continuare „StAnpG") prevede:

„O obligație fiscală nu poate fi eludată sau redusă printr-o utilizare abuzivă a formelor și a posibilităților de drept civil. În cazul unui abuz, impozitele trebuie să fie prelevate în același mod în care ar fi prelevate într-o structură juridică adaptată la operațiuni, fapte și circumstanțe economice."

III. Istoricul litigiului

12. La baza litigiului stau două serii de soluții fiscale anticipate pe care Marele Ducat al Luxemburgului le-a emis grupului Engie. Acestea privesc fiecare două structuri de finanțare intragrup comparabile.

13. Pentru o mai bună înțelegere, mai întâi vom prezenta structura grupului Engie, care este relevantă pentru litigiu (secțiunea A), iar apoi vom trata tranzacțiile pe care se întemeiază soluțiile fiscale anticipate, precum și structura de finanțare aleasă de Engie (secțiunea B). La final vom prezenta soluțiile fiscale anticipate acordate de autoritățile fiscale luxemburgheze (secțiunea C), Decizia Comisiei (secțiunea D) și procedura în fața Tribunalului și hotărârea atacată (secțiunea E).

A. Structura grupului Engie

14. Grupul Engie se compune din Engie SA, o societate cu sediul în Franța, și din toate societățile pe care aceasta din urmă le controlează direct sau indirect (punctul 4 și următoarele din hotărârea atacată). Acestei societăți îi aparțin mai multe societăți cu sediul în Luxemburg.

15. În Luxemburg, Engie SA controlează printre altele Compagnie européenne de financement C. E. F. SA (denumită în continuare „CEF"), redenumită Engie Invest International SA în anul 2015. Aceasta din urmă are ca obiect achiziționarea de participații în Luxemburg și în entități străine, precum și gestionarea, exploatarea și controlul acestor participații.

16. CEF deține toate acțiunile GDF Suez Treasury Management S.à.r.l (denumită în continuare „GSTM"), ale Electrabel Invest Luxembourg SA (denumită în continuare „EIL") și ale GDF Suez LNG Holding S.à.r.l (denumită în continuare „LNG Holding"), constituită în Luxemburg din anul 2009 și redenumită în anul 2015 Engie Global LNG Holding S.à.r.l.

17. Obiectul LNG Holding este de asemenea achiziționarea de participații în întreprinderi luxemburgheze și străine, precum și gestionarea acestor participații. La rândul ei, societatea deține toate acțiunile GDF Suez LNG Supply SA (denumită în continuare „LNG Supply") și ale

GDF Suez LNG Luxembourg S.à.r.l. (denumită în continuare „LNG Luxembourg”). LNG Supply își desfășoară activitatea în sectorul achiziției și vânzării, precum și al comerțului cu gaz natural lichefiat, gaze și produse derivate din gaze.

B. Tranzacții și structura de finanțare

18. În anii 2009-2015, în cadrul părții din Luxemburg a grupului Engie au avut loc mai multe restructurări, care au fost realizate printre altele prin intermediul unor structuri de finanțare intragrup complexe, care, la punctul 12 și următoarele și la punctul 36 și următoarele din hotărârea atacată, sunt descrise după cum urmează:

1. Transfer de activități în favoarea LNG Supply

19. Prima restructurare a vizat LNG Holding (societatea-mamă), precum și filialele sale, LNG Luxembourg (denumită în continuare și „societatea intermediară”) și LNG Supply (filială).

20. La 30 octombrie 2009, LNG Holding și-a transferat operațiunile din sectorul gazului natural lichefiat și al produselor derivate din gaze către LNG Supply. Prețul de achiziție a fost de 657 de milioane de dolari SUA (USD) (aproximativ 553,26 milioane de euro).

21. Pentru finanțarea transferului intragrup, LNG Luxembourg a acordat LNG Supply un împrumut convertibil în mod obligatoriu în acțiuni (denumit în continuare „ZORA”[6]) cu o valoare nominală de 646 de milioane USD și o durată de viață de 15 ani. La ZORA nu au fost percepute dobânzi periodice. În schimb, LNG Supply trebuia să acorde LNG Luxembourg, în calitatea de creditor, acțiuni proprii la conversia prevăzută la un moment ulterior a ZORA în capital propriu.

22. Valoarea acțiunilor ce urmează a fi apoi acordate depinde de valoarea nominală a ZORA la momentul conversiei, majorată sau diminuată cu o parte variabilă. Partea variabilă corespunde la rândul său profiturilor realizate de LNG Supply pe parcursul duratei de viață a ZORA, rămase după scăderea unei marje impozabile. Marja impozabilă în mod concret și venitul impozabil al acestei marje au fost convenite cu administrația fiscală printr-o soluție fiscală anticipată (secțiunea C de mai jos). Partea variabilă poate fi și negativă, în anii în care se înregistrează multe pierderi. Cuantumul părții variabile este denumit și „acumulări la ZORA”.

23. La rândul său, LNG Luxembourg a finanțat ZORA printr-un contract la termen cu LNG Holding (la acest moment era încă denumită LNG Trading). În cadrul acestui contract la termen, LNG Holding plătește LNG Luxembourg o sumă corespunzătoare valorii nominale a ZORA – așadar, 646 de milioane USD – în schimbul achiziționării drepturilor asupra acțiunilor pe care LNG Supply le va emite la momentul conversiei ZORA.

24. În anul 2014, a avut loc o conversie parțială a ZORA. Ca așa-numit element de finanțare hibrid, ZORA este tratat la nivelul filialei ca un tip de capital de împrumut, în timp ce la nivelul societății-mamă este tratat, la momentul conversiei, ca fiind capital propriu. În acest scop, LNG Supply a procedat la o majorare de capital de 699,9 milioane USD (aproximativ 589,6 milioane de

[6] Nu este clar ce înseamnă acest acronim. Comisia presupune ca aceasta corespunde expresiei „Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions” (Zero-dobânzi Obligațiune Rambursabilă în Acțiuni) – a se vedea punctul 6 din decizia în litigiu.

euro), din care 193,8 milioane USD (aproximativ 163,3 milioane de euro) cu titlu de rambursare a unei părți din valoarea nominală a ZORA în cauză și restul cu titlu de plată a unei părți din acumulările la ZORA.

25. La nivelul LNG Luxembourg (societate intermediară), conversia parțială a condus la o reducere a valorii acestui ZORA, înscrisă în conturi ca activ, la nivelul a 193,8 milioane USD și, în mod corelativ, la o reducere a valorii contractului la termen, înscrisă în conturi ca pasiv. Prin urmare, la nivelul LNG Luxembourg operațiunea a fost neutră din punct de vedere fiscal. Veniturile din participații obținute apoi la nivelul LNG Holding (societate-mamă) sub forma acțiunilor emise de LNG Supply (filială) la conversia ZORA, au fost tratate ca scutite prin aplicarea regimului fiscal al societăților-mamă prevăzut la articolul 166 din LIR (cu alte cuvinte, prin scutirea distribuirii profitului în interiorul unui grup). Aceste consecințe fiscale erau prevăzute în soluțiile fiscale anticipate (secțiunea C de mai jos).

2. Transfer de activități în favoarea GSTM

26. A doua restructurare a vizat CEF (societate-mamă), precum și filialele sale EIL (denumită în continuare și „societatea intermediară”) și GSTM (filială). Începând cu anul 2010, CEF și-a transferat „activitatea Treasury Management” (activitatea de finanțare și de gestionare a trezoreriei) către GSTM. Prețul de achiziție a fost de aproximativ 1,036 miliarde de euro.

27. Și acest transfer intragrup a fost finanțat printr-un ZORA cu o durată de viață până în anul 2026, primit de GSTM de la EIL. Valoarea nominală a ZORA corespunde prețului de achiziție. Structura de finanțare a corespuns în plus aceleia pentru transferul activităților către LNG Supply; în special, EIL a încheiat cu CEF un contract la termen identic, motiv pentru care se poate face trimitere la considerațiile de mai sus.

28. Până în prezent, în această măsură nu a avut loc însă conversia ZORA, astfel încât CEF nu a obținut în această privință niciun venit din participații.

C. Soluții fiscale anticipate ale administrației fiscale luxemburgheze

29. În legătură cu aceste tranzacții, precum și cu finanțarea lor, administrația fiscală luxemburgheză a emis grupului Engie două serii de soluții fiscale anticipate (punctul 17 și următoarele din hotărârea atacată).

1. Soluții fiscale anticipate referitoare la transferul de activități în favoarea LNG Supply

30. Prima soluție fiscală anticipată a fost emisă la 9 septembrie 2008. Aceasta menționează constituirea LNG Supply și a LNG Luxembourg, precum și proiectul de cesiune a activităților LNG Holding către LNG Supply.

31. Pe plan fiscal, din soluția fiscală anticipată reiese că LNG Supply este impozitată într-un mod special numai în ceea ce privește o marjă convenită cu administrația fiscală luxemburgheză. După cum rezultă din Decizia Comisiei din 20 iunie 2018[7], venitul impozabil nu este profitul (ca diferență între două capitaluri circulante la începutul și la sfârșitul exercițiului financiar) al LNG

[7] Considerentul (36) al deciziei.

Supply, ci o sumă „echivalentă cu o marjă globală netă de • % din valoarea brută a activelor astfel cum se arată în bilanțul” [LNG Supply]. „Această marjă netă [nu poate] însă [să fie] mai mică de • % din cifra de afaceri brută anuală a societății.” Această sumă (marjă) este impozitată apoi la cota normală (denumită în continuare „impozitarea marjei”).

32. În cele din urmă, are astfel loc o impozitare a venitului bazată pe valoarea de bilanț ori cel puțin o impozitare a venitului bazată pe cifra de afaceri. Acest lucru înseamnă că LNG Supply este obligată să plătească impozite pe venituri și în cazul în care înregistrează pierderi. Din cauza acestei impozitări bazate pe valoarea de bilanț sau pe cifra de afaceri, veniturile efective (încasări minus cheltuieli) ale LNG Supply nu au mai fost relevante pentru veniturile impozabile din punctul de vedere al dreptului fiscal. Din documentele de la dosar nu rezultă de ce și care a fost temeiul legal pentru care administrația fiscală luxemburgheză a acceptat (sau a trebuit să accepte) această impozitare derogatorie și a impozitat o astfel de marjă netă. Rezultatul economic rămas LNG Supply după scăderea acestei marje a constituit în orice caz cuantumul acumulărilor la ZORA conform contractului.

33. După cum rezultă din Decizia Comisiei[8], administrația fiscală luxemburgheză conferă LNG Luxemburg, în calitate de „creditoare”, posibilitatea ca pe durata de viață a ZORA să mențină valoarea acesteia în conturile sale la valoarea contabilă, posibilitate utilizată de LNG Luxembourg. Mai departe, soluția fiscală anticipată prevede că conversia ulterioară a ZORA în acțiuni nu duce la câștiguri de capital impozabile, cât timp LNG Luxembourg optează să aplice articolul 22bis din LIR. Prin urmare, nu are loc o impozitare a acumulărilor la ZORA primite la nivelul valorii acțiunilor emise. Ele sunt tratate în această privință drept capital propriu.

34. În fine, din soluția fiscală anticipată din 9 septembrie 2008 rezultă că LNG Holding a contabilizat plata făcută către LNG Luxembourg în legătură cu contractul la termen ca imobilizare financiară, așa încât, înainte de conversia ZORA, LNG Holding nu va avea în vedere niciun venit sau nicio cheltuială deductibilă în raport cu ZORA. În plus, administrația fiscală luxemburgheză confirmă că, în conformitate cu articolul 166 din LIR, scutirea veniturilor din participații se aplică participației la LNG Supply achiziționate în temeiul contractului la termen.

35. A doua soluție fiscală anticipată a fost emisă la 30 septembrie 2008 și privește transferul gestionării efective a LNG Trading în Țările de Jos. A treia soluție fiscală anticipată a fost emisă la 3 martie 2009 și aprobă modificările realizate în structura de finanțare prevăzută de soluția fiscală anticipată din 9 septembrie 2008, în special înlocuirea LNG Trading cu LNG Holding și punerea în aplicare a ZORA subscris de LNG Supply la LNG Luxembourg și la LNG Holding. A patra soluție fiscală anticipată a fost emisă la 9 martie 2012 și clarifică anumiți termeni contabili utilizați pentru a determina marja în raport cu care este impozitată LNG Supply.

36. Ultima soluție fiscală anticipată a fost emisă la 13 martie 2014 și confirmă opinia expusă în cererea din 20 septembrie 2013. Aceasta privește tratamentul fiscal al conversiei parțiale a ZORA subscris de LNG Supply. De aici rezultă, potrivit punctului 27 din hotărârea atacată, că LNG Supply va proceda, în ziua conversiei acestui împrumut, la reducerea capitalului său cu o valoare egală cu valoarea conversiei respective.

37. Din punct de vedere fiscal, administrația fiscală luxemburgheză confirmă că conversia parțială în cauză nu va avea niciun efect pentru LNG Luxembourg. În ceea ce privește LNG Holding, aceasta va contabiliza un profit echivalent cu diferența dintre valoarea nominală a acțiunilor

[8] Considerentul (38) al deciziei. Prezentarea în partea expozitivă a hotărârii atacate (punctul 22) este inexactă sau neclară în această privință.

convertite și suma obținută în urma acestei conversii (cu alte cuvinte cuantumul acumulărilor la ZORA). În plus, se constată că acest profit va fi acoperit de scutirea veniturilor obținute din participații în temeiul articolului 166 din LIR.

2. Soluții fiscale anticipate referitoare la transferul de activități în favoarea GSTM

38. Prima soluție fiscală anticipată, emisă la 9 februarie 2010, validează o structură analogă celei instituite de LNG Holding pentru finanțarea transferului activităților sale în sectorul gazului natural lichefiat către LNG Supply. Structura în cauză se întemeiază astfel pe un ZORA subscris de GSTM la EIL și care servește la finanțarea dobândirii activității de finanțare și de gestionare a trezoreriei a CEF. La fel ca LNG Supply, GSTM este impozitată pe durata executării ZORA la o marjă convenită cu administrația fiscală luxemburgheză.

39. A doua soluție fiscală anticipată, emisă la 15 iunie 2012, validează tratamentul fiscal al operațiunii de finanțare și se întemeiază pe o analiză identică celei care figurează în soluția fiscală anticipată din 9 septembrie 2008 în legătură cu transferul activităților LNG Trading în favoarea LNG Supply. Aceasta se distinge însă în ceea ce privește o eventuală majorare a valorii ZORA subscris de GSTM.

3. Rezumat

40. În concluzie, din soluțiile fiscale anticipate rezultă că societățile operaționale LNG Supply și GSTM sunt impozitate la cota obișnuită a impozitului pe profit numai în privința unui venit impozabil (marjă) convenit cu administrația fiscală. Determinarea acestui venit impozabil în temeiul legislației privind impozitul pe profit nu a avut loc în cadrul determinării obișnuite a profitului (cu alte cuvinte, în md obișnuit prin intermediul unei comparații a capitalurilor circulante), ci pe baza valorii de bilanț sau cel puțin a valorii cifrei de afaceri. Prin urmare, filialele operative au fost impozitate și în cazul în care au înregistrat pierderi.

41. Profiturile suplimentare care depășesc venitul impozabil astfel determinat (si anume, restul profitului efectiv) nu au fost impozitate la nivelul societăților operaționale (LNG Supply și GSTM) în temeiul impozitării convenite a marjei și au fost atribuite numai elementului de finanțare (ZORA).

42. În temeiul contractului la termen, în cazul conversiei ZORA în acțiuni la nivelul societății intermediare nu se obține niciun profit. Profiturile obținute din conversia ZORA sunt tratate apoi la nivelul societății-mamă ca fiind capital propriu și nu sunt impozitate în conformitate cu regimul fiscal luxemburghez al societăților-mamă (articolul 166 din LIR). În concluzie, se impozitează doar marja descrisă a operațiunii.

D. Decizia Comisiei

43. La 23 martie 2015, Comisia Europeană a adresat Marelui Ducat al Luxemburgului o solicitare de informații privind soluțiile fiscale anticipate emise grupului Engie. După ce Comisia a comunicat Marelui Ducat al Luxemburgului, prin scrisoarea din 1 aprilie 2016, îndoielile sale în ceea ce privește conformitatea cu dreptul ajutoarelor de stat a soluțiilor fiscale anticipate, ea a inițiat, la 19 septembrie 2016, în temeiul articolului 108 alineatul (2) TFUE, procedura oficială de investigare. La 20 iunie 2018, Comisia a adoptat decizia în litigiu.

44. În decizia atacată, Comisia consideră în esență că Marele Ducat al Luxemburgului a acordat grupului Engie, cu încălcarea articolului 107 alineatul (1) și a articolului 108 alineatul (3) TFUE, un avantaj selectiv. Comisia contestă efectele concrete ale acestei structuri de finanțare asupra impozitului total datorat de grup, dat fiind că în esență cvasitotalitatea profiturilor realizate de filialele din Luxemburg nu sunt în realitate impozitate.

45. Acordarea unui avantaj economic este dovedită în opinia Comisiei de faptul că, potrivit soluțiilor fiscale anticipate, cu excepția marjei convenite cu autoritățile fiscale luxemburgheze, acumulările la ZORA nu se impozitează la niciuna dintre societățile participante la tranzacții, care corespund profiturilor obținute de LNG Supply și de GSTM. Avantajul relevant din punctul de vedere al dreptului ajutoarelor de stat rezidă concret în aplicarea scutirii prevăzute la articolul 166 din LIR asupra veniturilor din participații obținute după conversie de respectivele societăți-mamă, deși la nivelul filialelor (ca și al societăților intermediare) nu s-a asigurat impozitarea efectivă.

46. În privința existenței unui avantaj fiscal selectiv, Comisia se sprijină în ansamblu pe patru linii de raționament distincte.

47. În primul rând, Comisia consideră că există o selectivitate la nivelul societăților-mamă – deci al LNG Holding și al CEF – întrucât, la acest nivel, soluțiile fiscale anticipate au validat neimpozitarea veniturilor din participații, care din punct de vedere economic au corespuns acumulărilor la ZORA. Tratamentul derogă astfel de la un cadru de referință extins sub forma sistemului impozitului pe profit din Luxemburg, după ce subiectele de drept stabilite în Luxemburg și supuse impozitului pe profit au fost impozitate pe profiturile lor, astfel cum s-a constatat în conturile acestora.

48. În al doilea rând, Comisia consideră că există o selectivitate la nivelul societăților-mamă, deoarece soluțiile fiscale anticipate au validat aplicarea scutirii pentru veniturile din participații potrivit articolului 166 din LIR asupra veniturilor obținute de societățile-mamă. În opinia Comisiei, acest tratament derogă de la cadrul de referință restrâns la dispozițiile privind scutirea veniturilor din participații, deoarece, potrivit acestora, scutirea se acordă numai dacă profiturile distribuite au fost anterior impozitate la nivelul filialelor (așa-numitul principiu al corespondenței).

49. În al treilea rând, Comisia consideră că soluțiile fiscale anticipate au determinat un avantaj selectiv pentru grupul Engie, deoarece deductibilitatea fiscală a acumulărilor la ZORA la nivelul filialelor, combinată cu neimpozitarea lor la nivelul societății intermediare și al societății-mamă, au condus la o reducere a întregului venit impozabil al grupului în Luxemburg. Acest lucru derogă de la un cadru de referință extins la sistemul impozitului pe profit din Luxemburg, care nu permite o asemenea reducere a venitului impozabil (așa-numita perspectivă de grup).

50. În al patrulea rând, ca linie de raționament alternativă, Comisia arată că soluțiile fiscale anticipate derogau de la norma antiabuz din dreptul fiscal luxemburghez sau că administrația fiscală nu a aplicat, în mod nepermis, norma antiabuz a articolului 6 din StAnpG. În opinia Comisiei, structura de finanțare creată de grupul Engie a fost abuzivă, motiv pentru care, ținând seama de jurisprudența luxemburgheză, administrația fiscală luxemburgheză nu ar fi trebuit să emită aceste soluții fiscale anticipate (omisiunea de combatere a abuzului).

51. Comisia a considerat că sunt îndeplinite și celelalte elemente constitutive ale unui ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE și a decis astfel că Luxemburgul trebuie să recupereze ajutorul de la LNG Holding. Eventualele sume pe care nu le rambursează LNG Holding ar trebui recuperate de la Engie SA Întrucât în legătură cu cea de a doua serie de soluții fiscale anticipate nu a avut încă loc o conversie a ZORA-lor în acțiuni ale GSTM, în această privință nu s-a dispus recuperarea. În privința conversiilor viitoare, a fost interzis tratamentul neimpozabil al veniturilor rezultate din participații.

E. Procedura în fața Curții și hotărârea atacată

52. Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 30 august 2018, Marele Ducat al Luxemburgului a formulat în cauza T-516/18 o acțiune în anularea deciziei în litigiu.

53. Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 4 septembrie 2018, Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International SA și Engie SA (denumite în continuare „Engie”) au formulat de asemenea în cauza T-525/18 o acțiune în anularea deciziei în litigiu.

54. Prin Ordonanța din 15 februarie 2019, președintele Camerei a șaptea extinse a Tribunalului a admis cererea de intervenție a Irlandei în cauza T-516/18.

55. Prin Ordonanța din 12 iunie 2020 a președintelui Camerei a doua extinse a Tribunalului, după ascultarea părților și în conformitate cu articolul 68 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Tribunalului, cauzele T-516/18 și T-525/18 au fost conexate pentru buna desfășurare a fazei orale.

56. În susținerea acțiunilor, Engie și Marele Ducat al Luxemburgului au invocat în esență șase serii de motive:

– prima serie se referă la o încălcare a articolelor 4 și 5 TUE, precum și a articolelor 3-5 și 113-117 TFUE, în măsura în care aprecierea Comisiei determină o armonizare fiscală mascată (al treilea motiv în cauza T-516/18 și al cincilea motiv în cauza T-525/18);

– a doua serie privește o încălcare a articolului 107 TFUE, în măsura în care Comisia a considerat că soluțiile fiscale anticipate acordă un avantaj deoarece nu concordă cu dreptul fiscal luxemburghez (al doilea motiv în cauza T-516/18 și al doilea motiv în cauza T-525/18);

– a treia serie vizează o încălcare a articolului 107 TFUE, a obligației de motivare în conformitate cu articolul 296 TFUE, precum și a principiului respectării dreptului la apărare, în măsura în care Comisia a constatat caracterul selectiv al acestui avantaj (primul, al patrulea și al șaselea motiv în cauza T-516/18, precum și al treilea, al șaselea și al optulea motiv în cauza T-525/18);

– a patra serie se referă la o încălcare a articolului 107 TFUE, în măsura în care Comisia a considerat că soluțiile fiscale anticipate sunt imputabile statului luxemburghez și că au fost angajate resurse de stat (primul motiv în cauza T-525/18);

– a cincea serie privește o încălcare a articolului 107 TFUE, în măsura în care Comisia a calificat în mod eronat soluțiile fiscale anticipate ca fiind ajutoare individuale (al patrulea motiv în cauza T-525/18);

– a șasea serie vizează o încălcare a principiilor generale de drept al Uniunii, în măsura în care Comisia a dispus recuperarea ajutorului (al cincilea motiv în cauza T-516/18 și al șaptelea motiv în cauza T-525/18).

57. Prin hotărârea atacată, Tribunalul a respins toate motivele, respingând astfel în întregime acțiunile în cauzele T-516/18 și T-525/18.

58. Cu privire la prima serie de motive, Tribunalul a reținut în esență (la punctul 134 și următoarele, în special la punctul 150) că prin verificarea soluțiilor fiscale anticipate Comisia nu a efectuat nicio armonizare fiscală, ci și-a exercitat competența pe care i-o conferea articolul 107 alineatul (1) TFUE.

59. Referitor la a doua și la a treia serie de motive, Tribunalul a reținut la punctul 230 din hotărâre că, în măsura în care anumite motive ale unei decizii sunt, prin ele însele, de natură să o justifice corespunzător cerințelor legale, viciile care ar putea afecta alte motive ale actului nu au, în orice caz, niciun efect asupra dispozitivului acestuia. Tribunalul a verificat mai întâi cadrul de referință restrâns, care ar trebui să constea în articolele 164 și 166 din LIR, și pe baza acestui cadru de referință ajunge la concluzia unei derogări nejustificate de la acesta. În concordanță cu Comisia, Tribunalul a considerat că Comisia nu a fost obligată să includă în cadrul de referință dispozițiile Directivei mamă-filială, în special pentru că a fost vorba despre o situație pur internă (punctul 263 și următoarele). Comisia a considerat, așadar, în mod corect că soluțiile fiscale anticipate derogau de la cadrul de referință format din articolele 164 și 166 din LIR, cu alte cuvine că prin soluțiile fiscale anticipate s-a validat o aplicare eronată a dreptului (punctul 288 și următoarele).

60. În ceea ce privește pretinsa lipsă a unui avantaj selectiv în lumina normei de prevenire a abuzului de drept, Tribunalul a arătat că Comisia a dovedit în mod suficient toate criteriile din dreptul luxemburghez pentru constatarea unui abuz de drept, și anume utilizarea unor forme sau a unor instituții de drept privat, reducerea sarcinii fiscale, utilizarea unei căi juridice neadecvate și lipsa unor motive fără caracter fiscal (punctul 384 și următoarele, în special punctul 410 și următoarele).

61. Referitor la a patra serie de motive, Tribunalul a constatat (punctul 212 și următoarele) că soluțiile fiscale anticipate au fost emise de administrația fiscală luxemburgheză și că din aceste soluții anticipate rezultă o reducere a sarcinii fiscale pe care trebuie să o suporte în principiu o societate, astfel încât nu lipsește nici imputabilitatea în sarcina Marelui Ducat al Luxemburgului, nici angajarea resurselor de stat.

62. Referitor la a cincea serie de motive, Tribunalul a arătat (la punctul 479 și următoarele) că Comisia este în măsură să interpreteze o măsură de aplicare a unei scheme generale ca ajutor individual fără a fi în prealabil obligată să demonstreze că dispozițiile de la baza acesteia constituie o schemă de ajutor, chiar dacă aceasta ar fi situația.

63. În fine, în privința celei de a șasea serii de motive, Tribunalul a reținut (la punctul 489 și următoarele) că Comisia nu a încălcat principiile generale ale securității juridice și protecției încrederii legitime prin faptul că a ordonat Marelui Ducat al Luxemburgului recuperarea ajutorului. A arătat în special că întreprinderile care beneficiază de un ajutor nu pot avea, în principiu, o încredere legitimă în legalitatea ajutorului decât dacă acesta a fost acordat cu respectarea procedurii prevăzute la articolul 108 TFUE.

IV. Procedura în fața Curții

64. La 22 iulie 2021, Engie a introdus prezentul recurs (cauza C-454/21 P) împotriva hotărârii Tribunalului. Engie solicită Curții:

– declararea prezentului recurs ca fiind admisibil și fondat;

– anularea Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene din 12 mai 2021 în cauzele conexate T-516/18 și T-525/18, Luxembourg și Engie Global LNG Holding și alții/Comisia;

– pronunțarea definitivă pe fond, în conformitate cu articolul 61 din Statutul Curții, și, cu titlu principal, admiterea concluziilor depuse de Engie în primă instanță sau, cu titlu subsidiar, anularea articolului 2 din Decizia (UE) 2019/421 a Comisiei din 20 iunie 2018 privind ajutorul de stat SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) pus în aplicare de Luxemburg în favoarea Engie (JO 2019, L 78, p. 1), întrucât dispune recuperarea autorului;

– cu titlu mai subsidiar, trimiterea cauzei la Tribunal spre rejudecare;

– obligarea Comisiei la plata tuturor cheltuielilor de judecată.

65. La 21 iulie 2021, Marele Ducat al Luxemburgului a introdus prezentul recurs (cauza C-451/21 P) împotriva hotărârii Tribunalului. Luxemburgul solicită Curții:

– anularea Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene din 12 mai 2021 în cauzele conexate T-516/18 și T-525/18, Luxembourg și Engie Global LNG Holding și alții/Comisia;

– cu titlu principal, pronunțarea definitivă pe fond, în conformitate cu articolul 61 din Statutul Curții, admiterea concluziilor prezentate de Marele Ducat al Luxemburgului în primă instanță și anularea Deciziei (UE) 2019/421 a Comisiei din 20 iunie 2018 privind ajutorul de stat SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) pus în aplicare de Luxemburg;

– cu titlu subsidiar, trimiterea cauzei spre rejudecare Tribunalului;

– obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată efectuate de Marele Ducat al Luxemburgului.

66. Comisia solicită Curții respingerea recursurilor formulate în ambele cauze și obligarea recurenților la plata cheltuielilor de judecată.

67. În fața Curții, participanții au depus observații scrise și la 30 ianuarie 2023 au prezentat împreună observații orale asupra recursurilor.

V. Apreciere juridică

68. În susținerea recursului, Engie invocă trei, iar Luxemburg, patru motive al căror conținut se suprapune parțial. În cadrul examinării motivelor, vom începe cu cele ale Engie (secțiunile A, B, C de mai jos) și vom încheia cu motivele Luxemburgului referitoare la alte aspecte (secțiunea D de mai jos). Examinând motivele, ne vom rezuma cu titlu de exemplu la seria de soluții fiscale

anticipate referitoare la LNG Holding, întrucât în privința acestora a avut în orice caz loc o conversie parțială a ZORA. Considerațiile referitoare la acestea pot fi transferate la a doua serie de soluții fiscale anticipate care privesc GSTM.

A. Cu privire la primul motiv: interpretarea eronată a articolului 107 alineatul (1) TFUE în contextul cadrului de referință restrâns

69. Prin intermediul primului motiv, Engie (și Luxemburg) invocă o eroare de drept a Tribunalului la interpretarea articolului 107 alineatul (1) TFUE, în special în legătură cu determinarea cadrului de referință. Tribunalul a pornit de la premisa că în soluțiile fiscale anticipate în favoarea Engie s-a derogat de la cadrul de referință restrâns la articolele 164 și 166 din LIR.

70. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, pentru calificarea drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesar în primul rând să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, ea trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, aceasta trebuie să acorde un avantaj selectiv beneficiarului său. În al patrulea rând, ea trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența [9].

71. În speță, trebuie examinate numai considerațiile Tribunalului referitoare la caracteristica avantajului selectiv. Pentru măsurile fiscale, caracterul selectiv se determină, potrivit jurisprudenței constante a Curții, în mai multe etape. În acest scop, într-o primă etapă este necesar să se determine regimul fiscal general sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză (așa-numitul cadru de referință) [10]. Pornind de la acest regim fiscal general sau „normal”, într-o a doua etapă este necesar să se aprecieze dacă măsura fiscală în cauză derogă de la sistemul de referință menționat în așa măsură încât introduce diferențieri între operatori care se găsesc, în raport cu obiectivul urmărit de acesta din urmă, într-o situație de drept și de fapt comparabilă [11]. Dacă s-a constatat derogarea de la „impozitarea normală”, într-o ultimă etapă este necesar să se verifice dacă derogarea este justificată.

72. Punctul de plecare pentru identificarea cadrului de referință poate fi totdeauna numai decizia legiuitorului național din care rezultă ce anume înțelege acesta prin impozitare „normală”. Deciziile fundamentale privind sarcinile fiscale, în special deciziile privind tehnica de impozitare,

[9] Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctul 27), Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Insolvența Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 82), 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 53), și Hotărârea din 21 decembrie 2016 Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 40).

[10] 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), și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctele 53 și 55).

[11] Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 36), 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), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49).

dar și obiectivele și principiile de impozitare aparțin statului membru [12]. Prin urmare, nici Comisia și nici Curtea nu pot aprecia dreptul fiscal național prin raportare la un sistem fiscal ideal sau fictiv [13].

73. 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 [14].

1. Constatările Tribunalului

74. La punctul 292 și următoarele, Tribunalul a arătat că articolul 166 din LIR nu condiționează în mod formal acordarea scutirii veniturilor obținute din participații la nivelul unei societăți-mamă de impozitarea profiturilor distribuite la nivelul filialelor sale. Din coroborarea articolelor 166 din LIR și 164 din LIR rezultă însă că scutirea veniturilor obținute din participații în conformitate cu articolul 166 din LIR se acordă numai dacă veniturile nu au fost deduse din venitul impozabil al filialei (punctul 297).

75. În plus, acumulările la ZORA nu sunt, în mod formal, profituri distribuite în sensul articolului 164 din LIR. Întrucât veniturile obținute din participații scutite la nivelul societăților-mamă corespund în esență valorii acumulărilor, în împrejurările foarte specifice ale speței trebuie să se considere că din punct de vedere material este vorba despre profituri distribuite (punctul 300).

76. La punctul 327, Tribunalul a reținut că prin confirmarea scutirii la nivelul societăților-mamă a veniturilor obținute din participații care corespundeau, din punct de vedere economic, valorii acumulărilor la ZORA, deduse cu titlu de cheltuieli la nivelul filialelor, administrația fiscală luxemburgheză a derogat, în soluțiile fiscale anticipate, de la cadrul de referință compus din articolele 164 și 166 din LIR.

2. Apreciere

77. În esență, Engie și Luxemburg invocă faptul că prin aceste constatări Tribunalul a săvârșit erori de drept și a denaturat faptele. Tribunalul a prezumat în mod eronat că există o legătură între articolul 164 din LIR și articolul 166 din LIR atunci când a considerat, în concordanță cu Comisia,

[12] Concluziile avocatului general Pikamäe prezentate în cauza Irlanda/Comisia (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punctul 60 și urm.); a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:181, punctul 57), Concluziile noastre prezentate în cauza Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2020:834, punctul 39), și Concluziile noastre prezentate în cauza Comisia/Ungaria (C-596/19 P, EU:C:2020:835, punctul 43).
Confirmate prin: Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 73), Hotărârea din 15 septembrie 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punctul 59), Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctele 38 și 39), și Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Ungaria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punctele 44 și 45).

[13] Concluziile avocatului general Pikamäe prezentate în cauza Irlanda/Comisia (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punctul 64).
În acest sens este și Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 74 – de unde 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).

[14] Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 71), și 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 și jurisprudența citată).

că soluțiile fiscale anticipate luxemburgheze trebuie considerate ajutoare. Este necesar, prin urmare, să se clarifice dacă Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a confirmat sistemul de referință avut în vedere de Comisie în decizia în litigiu.

78. Determinarea corectă a cadrului de referință exact impune o interpretarea a legii fiscale luxemburgheze (LIR). Comisia pune în discuție admisibilitatea acestui aspect al motivului susținând că se referă la o chestiune de fapt. Este adevărat că aprecierea faptelor – printre care se numără în principiu și aprecierea dreptului național de către Tribunal [15] – și a probelor nu constituie o chestiune de drept pe care Curtea poate să o controleze în cadrul unui recurs. Curtea este competentă numai să verifice dacă a existat o denaturare a acestui drept [16]. Calificarea juridică a dreptului național de către Tribunal în raport cu dreptul Uniunii poate fi în schimb verificată de Curte [17]. Această verificare este decisivă în domeniul de aplicare al articolului 107 alineatul (1) TFUE, deoarece avantajul selectiv necesar pentru a prezuma un ajutor rezultă abia dintr-o derogare de la sistemul „normal” de impozitare național, cu alte cuvinte de la sistemul de referință.

79. În mod corespunzător, în dreptul ajutoarelor de stat este recunoscut că problema dacă Tribunalul a determinat și delimitat în mod adecvat sistemul de referință relevant este o chestiune de drept. Ca atare, poate face obiectul controlului Curții în stadiul recursului [18]. Un argument prin care se pune în discuție alegerea sistemului de referință corespunzător în prima etapă a verificării existenței unui avantaj selectiv este, așadar, admisibil și în procedura de recurs.

80. Întrucât prin argumentul invocat de Engie și de Luxemburg se urmărește să se pună în discuție prezumția Tribunalului referitoare la existența unui principiu al corespondenței în conformitate cu articolul 164 din LIR coroborat cu articolul 166 din LIR ca sistem de referință în dreptul ajutoarelor de stat, primul aspect al celui de al doilea motiv este admisibil. Curtea poate, prin urmare, să verifice în procedura de recurs dacă Tribunalul a constatat și aplicat în mod corect principiul corespondenței în dreptul luxemburghez ca parte a sistemului de referință.

81. În această măsură, vom decela mai întâi avantajul selectiv relevant (litera a) Apoi, este necesar să se identifice criteriul de examinare care trebuie aplicat pentru controlul soluțiilor fiscale anticipate (litera b). Pe baza acestuia, vom analiza considerațiile Tribunalului privind determinarea cadrului de referință relevant (literele c și d). Întrucât în ședință Comisia a pus în discuție coerența dreptului fiscal luxemburghez ca atare, ulterior vom trata aspectul dacă o posibilă lipsă din dreptul național a unei clauze materiale de corespondență poate constitui un ajutor (litera e).

[15] A se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 82), Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Insolvența Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 78), Hotărârea din 3 aprilie 2014, Franța/Comisia (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punctul 79), și Hotărârea din 24 octombrie 2002, Aéroports de Paris/Comisia (C-82/01 P, EU:C:2002:617, punctul 63).

[16] A se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 82), și Hotărârea din 28 iunie 2018 Andres (Insolvența Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 78 și jurisprudența citată).

[17] Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Insolvența Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 78); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctele 61-63), și Hotărârea din 3 aprilie 2014, Franța/Comisia (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punctul 83).

[18] A se vedea (cu privire la pretinsa existență în dreptul național a unui principiu al concurenței depline), recent, Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 85); a se vedea în mod corespunzător Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Insolvența Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctele 80 și 81 referitor la interpretarea eronată de către Tribunal a articolului 8c KStG).

a) Avantajul selectiv relevant

82. Comisia prezumă în decizia atacată un avantaj selectiv, deoarece, în opinia sa, între articolul 164 și articolul 166 din LIR există o legătură obligatorie. În această privință, Comisia și apoi Tribunalul au dedus că din cauza structurii de finanțare alese de grupul Engie prin derogare de la impozitarea normală a impozitului pe profit se ajunge în mare măsură la o neimpozitare a profiturilor obținute la nivelul filialelor, atunci când această filială obține profit. Însă ambii au pierdut din vedere că – tot prin derogare de la impozitarea normală a impozitului pe profit – se ajunge de asemenea la o impozitare atunci când filiala înregistrează pierderi, astfel cum a fost în mod evident cazul LNG Supply în anii 2015 și 2016.

83. Se impozitează într-adevăr de fiecare dată marja convenită cu administrația fiscală, care se determină cel puțin pe baza cifrei de afaceri și apoi independent de eventualele profituri. În schimb, Comisia și apoi Tribunalul subliniază că la nivelul societăților-mamă, unde au ajuns în cele din urmă profiturile după conversia ZORA, se poate aplica scutirea pentru veniturile obținute din participații în conformitate cu articolul 166 din LIR, deși acestea nu au fost „impozitate” la filială în temeiul articolului 164 din LIR.

84. Comisia nu a verificat sau nu a contestat însă convenția privind marja, care, potrivit soluțiilor fiscale anticipate, ar trebui să fie singurul venit impozabil de la nivelul filialelor. Chestiunea dacă această metodă care derogă de la impozitul normal pe profit (fără comparație a valorii contabile, ci o impozitare bazată pe valoarea de bilanț sau pe cifra de afaceri) constituie un avantaj selectiv nu a fost examinată. Comisia nu a ridicat și nu a examinat nici chestiunea dacă această metodă specială prevăzută de legea fiscală luxemburgheză a fost la dispoziția tuturor persoanelor impozabile comparabile. Același lucru este valabil și despre cotele procentuale din aceasta. Rămâne un aspect neclarificat de unde rezultă acestea și cum se poate motiva cuantumul lor.

85. Prin urmare, această impozitare a marjei, care influențează în special cuantumul acumulărilor la ZORA, nu face obiectul nici al deciziei în litigiu, nici al hotărârii atacate, motiv pentru care nu poate fi examinată nici de către Curte. Comisia are în continuare posibilitatea să remedieze această scăpare printr-o nouă decizie privind ajutoarele, sub rezerva prescripției.

b) Soluții fiscale anticipate ca obiect al examinării în lumina dreptului ajutoarelor de stat și criteriul de examinare aplicabil

86. Comisia clarifică însă în mod expres în decizia sa că ajutorul ar trebui să rezulte din soluțiile fiscale anticipate emise grupului Engie. Nu regimul fiscal al societăților-mamă prevăzut la articolul 166 din LIR în sine (și anume, scutirea profiturilor distribuite în cadrul grupului), ci aplicarea acestuia ar trebui să fie în speță problematică din punctul de vedere al dreptului ajutoarelor de stat. În acest sens, Comisia se întemeiază – chiar dacă nu în mod expres – pe o eroare a autorităților luxemburgheze în aplicarea dreptului. Aceasta rezultă și din considerațiile privind cadrul de referință restrâns, care, în opinia Comisiei, ar trebui să fie compus din articolele 164 și 166 din LIR.

87. Tribunalul își însușește această optică și consideră că ajutorul prezumat de Comisie constă în aplicarea eronată a articolului 164 coroborat cu articolul 166 din LIR, întrucât din dreptul luxemburghez al impozitului pe profit rezultă un așa-numit principiu al corespondenței. Prin aceasta se înțelege că scutirea la nivelul societății-mamă beneficiare depinde de impozitarea prealabilă la nivelul filialei a sumelor distribuite.

88. Mai întâi, este necesar să se evidențieze că soluțiile fiscale anticipate nu sunt *per se* ajutoare nepermise în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Ele sunt un instrument important pentru realizarea securității juridice, fapt recunoscut și de Comisie [19]. Principiul securității juridice este un principiu general al dreptului Uniunii [20]. Soluțiile anticipate sunt, așadar, neproblematice din perspectiva dreptului ajutoarelor, atât timp cât sunt accesibile (de regulă, la cerere) tuturor persoanelor impozabile și corespund legii fiscale respective, la fel ca oricare altă soluție fiscală. În această privință, ele doar anticipează rezultatul unei soluții fiscale ulterioare.

89. Dacă soluția fiscală anticipată face obiectul examinării din perspectiva dreptului ajutoarelor de stat, se ridică totuși problema dacă orice derogare de la legea fiscală, favorabilă pentru persoana impozabilă (așadar, orice soluție fiscală anticipată eronată favorabilă persoanei impozabile), poate constitui un ajutor în sensul tratatelor. O asemenea interpretare ar fi în sine susținută de textul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

90. Ea contrazice însă criteriul de examinare dezvoltat de Curte pentru schemele de ajutor sub forma legilor fiscale generale. Astfel, Curtea subliniază că în stadiul actual al armonizării dreptului fiscal al Uniunii, statele membre sunt libere să stabilească sistemul de taxare pe care îl consideră cel mai adecvat [21], ceea ce este explicit valabil și în materia ajutoarelor de stat [22]. Această putere de apreciere a statelor membre înseamnă și determinarea caracteristicilor constitutive ale fiecărui impozit. În sfera ei se regăsesc printre altele alegerea cotei impozitului, care poate fi proporțională sau progresivă, dar și stabilirea bazei sale de impozitare și a faptului generator [23]. A decide care sunt impozitele străine care pot fi deduse din datoria fiscală internă și în ce condiții este posibilă această deducere constituie o decizie generală care ține de puterea de apreciere a statelor membre în stabilirea caracteristicilor constitutive ale impozitului [24]. Același lucru este valabil pentru implementarea și configurarea principiului concurenței pentru tranzacțiile dintre societăți legate între ele [25].

91. Aceste limite ale puterii de apreciere a statelor membre sunt totuși depășite dacă statele membre abuzează de dreptul lor fiscal pentru a acorda unor întreprinderi anume avantaje „fără să le pese de dreptul ajutoarelor” [26]. Se poate prezuma un asemenea abuz de autonomie fiscală în cazul unei structuri vădit incoerente a legii fiscale, astfel cum s-a întâmplat, de exemplu, în cazul Gibraltarului [27]. Astfel, în jurisprudența sa recentă, Curtea efectuează un control din perspectiva

[19] 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 169 și urm.).

[20] Hotărârea din 15 februarie 1996, Duff și alții (C-63/93, EU:C:1996:51, punctul 20 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punctul 100).

[21] Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctul 37); în acest sens, de asemenea în legătură cu drepturile fundamentale, a se vedea Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18 EU:C:2020:139, punctul 49), și Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 69 și jurisprudența citată).

[22] Hotărârea din 15 septembrie 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punctul 59), și Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctul 37); a se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16 EU:C:2018:280, punctul 50 și jurisprudența citată).

[23] Hotărârea din 15 septembrie 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punctul 59 și urm.), Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctul 38), și Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Ungaria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punctul 44).

[24] În mod expres în Hotărârea din 15 septembrie 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punctul 60).

[25] Pe această direcție se merge și în Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 95 și urm.).

[26] 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, punctul 72).

[27] 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, punctul 101 și urm.). În acel caz, Regatul Unit nu a putut să explice logica parametrilor fiscali de la baza reglementării (punctul 149).

dreptului ajutoarelor de stat a deciziilor generale de grevare fiscală numai dacă acestea au fost concepute *în mod vădit discriminatoriu*, cu scopul de a eluda cerințele care decurg din dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat [28].

92. Nu se întrevede niciun motiv pentru care această jurisprudență nu ar putea fi transferată la aplicarea eronată a dreptului în favoarea persoanei impozabile. Rezultă astfel de aici că nu orice soluție fiscală anticipată eronată în favoarea persoanei impozabile constituie un avantaj selectiv, ci numai cele care sunt vădit false. În mod evident, asemenea derogări de la cadrul de referință național aplicabil, care nu pot fi explicate în mod plauzibil unui terț precum Comisia sau instanțele Uniunii, sunt, așadar, vădite pentru persoana impozabilă în cauză. În asemenea situații, se poate prezuma eludarea dreptului ajutoarelor de stat prin *aplicarea în mod vădit discriminatorie a legii*. În aceste condiții, nu mai trebuie să se răspundă la problemele ridicate în timpul ședinței, și anume dacă o anumită parte din doctrina luxemburgheză sau o instanță de prim grad din Luxemburg interpretează dreptul fiscal luxemburghez diferit de administrația fiscală și de alte părți din doctrina luxemburgheză.

93. Nu există nici temerea că Comisia și instanțele Uniunii ar putea fi suprasolicitate de interpretarea corectă într-un caz dat a 27 de ordini juridice fiscale diferite.

94. Această suprasolicitare apare deja în prezenta procedură. Argumentația Comisiei, considerată corespunzătoare de Tribunal, se bazează pe o *altă* interpretare a articolelor 164 și 166 din LIR decât cea prezentată de Engie și mai ales de Luxemburg. Considerațiile Tribunalului cu privire la coroborarea articolelor 164 și 166 din LIR [29] arată că Tribunalul a fost în dificultate ca „a doua instanță fiscală luxemburgheză”. La punctul 294 din hotărârea atacată, Tribunalul vorbește de exemplu despre faptul că articolul 164 din LIR prevede impozitarea veniturilor generate de o societate, „indiferent dacă aceste venituri sunt sau nu distribuite. Aceste venituri cuprind de asemenea, în temeiul articolului 164 alineatul (3) din LIR, profiturile distribuite ascunse.”

95. Potrivit modului său de redactare, articolul 164 din LIR nu se referă deloc la impozitarea veniturilor, ci numai la determinarea venitului impozabil al *filialei*. Acest articol nu menționează dacă este sau nu impozitat vreun venit. Impozitarea veniturilor ar trebui dimpotrivă să rezulte din respectivul fapt generator și din operabilitatea sau inoperabilitatea dispozițiilor privind scutirea, care sunt normate în alt loc.

96. În plus, în cazul unei interpretări extinse a articolului 107 TFUE – potrivit căruia constituie avantaje selective toate soluțiile fiscale anticipate eronate în favoarea persoanei impozabile – apare și următoarea problemă: la emiterea unei soluții anticipate se pot strecura erori la fel ca în cazul emiterii oricărei decizii de impunere. Verificarea aspectului dacă o asemenea decizie de impunere este greșită sau corectă revine de fapt autorităților fiscale naționale și instanțelor naționale. Dacă fiecare simplă greșeală survenită la stabilirea impozitului ar fi considerată o încălcare a dreptului ajutoarelor de stat, aceasta ar avea drept consecință transformarea *de facto* a Comisiei într-o administrație fiscală superioară și a instanțelor Uniunii, prin controlul deciziilor Comisiei, în tribunale fiscale superioare.

[28] Hotărârea din 15 septembrie 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punctul 61), Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctele 42 și următoarele, în special punctul 44), și Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Ungaria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punctul 48 și următoarele, în special punctul 50). În 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, punctul 101, Curtea vorbește deja despre temeiurile juridice care operează „în fapt [în mod vădit] o discriminare” între persoanele impozabile (sublinierea noastră)].

[29] În mod expres în titlul care precedă punctul 288 vizat și următoarele din hotărârea atacată).

97. Acest lucru ar leza la rândul său autonomia fiscală a statelor membre, astfel cum indică și primul set de motive din procedura principală. În procedura principală este vorba despre o armonizare mascată a dreptului fiscal. Și în al treilea motiv invocat de Luxemburg în recurs se consideră că verificarea din perspectiva dreptului ajutoarelor de stat a deciziilor de impunere și a legilor fiscale care nu privesc taxele armonizate constituie o ingerință în propria autonomie fiscală.

98. Curtea a ținut seama de această chestiune cu alte ocazii. Astfel, referitor la criteriile pentru constatarea impozitării „normale”, avocatul general Pikamäe a arătat că sunt relevante normele 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 [30]. La aplicarea acestui cadru normativ trebuie să se recunoască o anumită marjă de apreciere, de exemplu pentru stabilirea prețurilor de transfer relevante [31].

99. În acest context [32], Curtea subliniază că, 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. Această constatare constituie o expresie a principiului legalității impozitului, care face parte din ordinea juridică a Uniunii ca principiu general de drept. El 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 trebuie să fie în măsură să prevadă și să calculeze valoarea impozitului datorat și să determine momentul în care acesta devine exigibil [33]. Curtea subliniază totodată că adoptarea eventuală a metodelor și a criteriilor care permit stabilirea unui rezultat de „concurență deplină” ține de puterea de apreciere a statelor membre [34].

100. O asemenea verificare limitată a dreptului național se impune, așadar, și în considerarea interesului de securitate juridică a persoanei impozabile. După cum am arătat mai sus (punctul 88 și următoarele), soluțiile fiscale anticipate sunt, mai mult decât alte decizii de impunere [35], instrumente importante pentru realizarea securității juridice [36]. Atât principiul securității juridice, cât și instituția aferentă a caracterului definitiv a unui act administrativ ar fi depreciate dacă fiecare decizie de impunere greșită (soluții fiscale anticipate ca și decizii de impunere normale) ar putea fi considerate o încălcare a dreptului ajutoarelor de stat.

101. Ținând seama de jurisprudența menționată mai sus (punctul 90 și următoarele), considerăm astfel că și verificarea deciziilor de impunere individuale (decizii de impunere normale și soluții fiscale anticipate) poate avea loc doar pe baza unui criteriu de examinarea restrictiv, care se limitează la un control de plauzibilitate. Potrivit acestui criteriu, nu orice aplicare eronată a

30 Concluziile avocatului general Pikamäe prezentate în cauza Irlanda/Comisia (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punctul 106).

31 Concluziile avocatului general Pikamäe prezentate în cauza Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, punctul 118).

32 Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 96 și urm.).

33 Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 97), și Hotărârea din 8 mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punctul 39).

34 Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 95).

35 Caracterul definitiv al actelor administrative sunt potrivit jurisprudenței Curții neîndoielnice din perspectiva dreptului Uniunii – a se vedea Hotărârea din 10 martie 2022, Grossmania (C-177/20, EU:C:2022:175, punctul 52), Hotărârea din 12 februarie 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, punctul 37), Hotărârea din 19 septembrie 2006, i-21 Germany și Arcor (C-392/04 și C-422/04, EU:C:2006:586, punctul 51), și Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punctul 24).

36 A se vedea 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, punctul 169 și urm.).

dreptului fiscal național determină un avantaj selectiv. Prin urmare, poate constitui un avantaj selectiv numai o derogare vădită a soluției fiscale anticipate (sau a deciziei de impunere) de la cadrul de referință constituit de legea fiscală națională în favoarea persoanei impozabile. Dacă nu există o asemenea derogare vădită, decizia poate fi nelegală, însă nu constituie din cauza acestei posibile derogări de la cadrul de referință un ajutor în sensul articolului 107 TFUE.

c) Cu privire la existența unui cadru de referință determinat în mod corespunzător (articolul 164 coroborat cu articolul 166 din LIR)

102. Drept urmare, Curtea nu trebuie să examineze dacă din dreptul fiscal luxemburghez într-adevăr rezultă consecința juridică reținută în soluțiile fiscale anticipate și contestată de Comisie. Hotărâtor este numai dacă este evident că această consecință juridică nu decurge din dreptul fiscal luxemburghez.

103. Aceasta ar fi situația în cazul în care din articolul 164 coroborat cu articolul 166 din LIR ar rezulta în mod vădit un principiu al coerenței, astfel cum a fost avut în vedere de Comisie și Tribunal drept cadru de referință aplicabil.

1) Neincluderea Directivei mamă-filială în cadrul de referință (primul aspect al primului motiv al Engie)

104. Mai întâi, contrar opiniei Engie și a Luxemburgului, nu trebuie contestată lipsa includerii Directivei mamă-filială în cadrul de referință. Este într-adevăr corect că, potrivit Directivei mamă-filială, până la modificarea ei în anul 2014[37], impozitarea prealabilă a câștigurilor din capital la nivelul filialei nu era o condiție pentru scutirea la nivelul societății-mamă.

105. Determinarea cadrului de referință se realizează însă pornind de la dreptul național aplicat. Față de o persoană impozabilă (în speță, Engie) nu se poate aplica în principiu în mod direct o directivă a Uniunii Europene, pentru că aceasta este adresată statelor membre. În lipsa unei situații de fapt transfrontaliere (toate societățile în cauză sunt stabilite în Luxemburg), nu era incident nici domeniul ei de aplicare material. Prin urmare, numai dreptul luxemburghez (în speță articolul 164 și articolul 166 din LIR) formează cadrul de referință corespunzător.

106. Aceasta nu înseamnă însă că Directiva mamă-filială este irelevantă. Articolul 166 din LIR reprezintă – astfel cum s-a arătat din nou în ședință – o transpunere a Directivei mamă-filială în dreptul luxemburghez și reglementează deopotrivă cazul transfrontalier și pe cel intern. Acest aspect trebuie neapărat luat în considerare la interpretarea cadrului de referință.

2) Legătura dintre articolul 164 și articolul 166 din LIR în dreptul luxemburghez (așa-numitul principiu al corespondenței)

107. În continuare, recursul introdus de Engie și Luxemburg vizează legătura imperativă constatată de Comisie între articolul 164 și articolul 166 din LIR. Dacă această legătură ar exista cu adevărat, prevalarea de scutirea prevăzută de dreptul luxemburghez pentru veniturile din participații ar depinde de impozitarea la nivelul filialei. Aplicarea regimului fiscal al

[37] A se vedea articolul 1 din Directiva 2014/86/UE a Consiliului din 8 iulie 2014 de modificare a Directivei 2011/96/UE (JO 2014, L 219, p. 40), cu termen de transpunere până la 31 decembrie 2015.

societăților-mamă (scutirea distribuirilor în grup) ar putea constitui atunci o eroare de aplicare a dreptului, deoarece acumulările ZORA la nivelul filialei nu au intrat în veniturile impozabile ale impozitării convenite a marjei.

108. Drept urmare, se ridică problema dacă dreptul fiscal al Marelui Ducat al Luxemburgului impune în fapt o astfel de impozitare corespondentă. Numai în acest caz Tribunalul nu a săvârșit o eroare de drept (a se vedea pe larg punctul 78 și următoarele de mai sus) când a prezumat că acesta este cadrul de referință corespunzător. În cazul aplicării criteriului de examinare redus, propus mai sus, această corespondență poate fi negată fără echivoc, pentru că o asemenea legătură nu este în niciun caz evidentă.

109. Modul de redactare a legii naționale (articolul 164 și articolul 166 din LIR) nu face nicio legătură între cele două articole. Dimpotrivă, ele se referă fiecare la persoane impozabile diferite. Din modul de redactare nici nu reiese clar că o distribuire ascunsă a profiturilor în sensul articolului 164 alineatul (3) din LIR, cum este de exemplu cazul unei plăți majorate a dobânzilor pentru un împrumut al societății (care se include din nou în veniturile impozabile ale filialei), trebuie tratată ca venit scutit dintr-o participație în conformitate cu articolul 166 din LIR. Nu este valabil nici contrariul, și anume că un venit scutit potrivit articolului 166 din LIR trebuie tratat ca o distribuire a profitului în sensul articolului 164.

110. Această interpretare a articolelor 164 și 166 din LIR „propusă” de Comisie și însușită de Tribunal ar putea fi posibilă, însă nu rezultă din textul legii naționale. Contrariul (inexistența unui principiu al corespondenței, susținută de Luxemburg și de Engie) este de asemenea posibil și corespunde mai degrabă textului legii. Ținând seama de faptul că articolul 166 din LIR reprezintă o transpunere a Directivei mamă-filială și că nici aceasta nu stipula la momentul emiterii soluțiilor fiscale anticipate nicio clauză de corespondență, și o interpretare conformă directivei se opune interpretării date de Tribunal articolului 166 din LIR.

111. Acest rezultat este confirmat în plus chiar și de decizia Comisiei și de hotărârea Tribunalului. Acestea două au motivat alternativ și au afirmat de asemenea existența unui avantaj selectiv rezultat din aplicarea eronată a dispoziției naționale antiabuz (articolul 6 StAnpG)[38]. Această motivare și acest rezultat pot exista însă din punct de vedere logic numai dacă erau întrunite condițiile prevăzute de lege pentru „dubla neimpozitare” la nivelul filialei și la nivelul societății-mamă. Atât Comisia, cât și Tribunalul au avut în mod evident îndoieli dacă propria lor interpretare a articolelor 164 și 166 din LIR este absolut (deci vădit) corectă.

112. În plus, aplicarea eronată a articolelor 164 și 166 din LIR de către administrația fiscală nu poate fi niciodată o un aranjament abuziv al persoanei impozabile în sensul articolului 6 StAnpG.

113. Prin urmare, interpretarea pe care Luxemburgul și-a întemeiat soluțiile fiscale anticipate nu constituie în niciun caz o interpretare vădit eronată a dreptului național. Comisia și Tribunalul au pornit deci de la un cadru de referință greșit, întrucât cadrul de referință pe care s-au întemeiat nu rezultă în mod vădit din dreptul luxemburghez.

[38] Tribunalul la punctul 384 și urm. din hotărârea atacată și Comisia în considerentul (289) și urm. ale deciziei atacate.

114. Potrivit unei jurisprudențe constante, o eroare săvârșită în determinarea sistemului de referință afectează în mod necesar ansamblul analizei condiției referitoare la selectivitate[39]. În consecință, recursurile introduse de Engie și Luxemburg sunt fondate deja pentru acest motiv.

d) În subsidiar: existența unui principiu al corespondenței derivat dintr-o interpretare a articolului 164 coroborat cu articolul 166 din LIR?

115. În schimb, dacă criteriul de examinare nu se reduce la o eroare vădită a soluțiilor fiscale anticipate, Curtea trebuie să statueze în concret cum trebuie interpretate corect articolele 164 și 166 din LIR pentru a aprecia dacă Tribunalul s-a întemeiat pe cadrul de referință corect. Aceasta presupune cunoașterea în profunzime a dreptului fiscal luxemburghez, cunoștințe pe care nu pretindem să le deținem. Cu toate acestea – astfel cum au arătat Comisia și Tribunalul la punctul 292 și următoarele – avem îndoieli dacă din coroborarea articolelor 164 și 166 din LIR se desprinde într-adevăr un principiu al corespondenței. În cele ce urmează, vom demonstra aceste îndoieli cu ajutorul interpretării noastre în subsidiar a dreptului fiscal luxemburghez.

116. După cum am arătat deja mai sus (punctul 109), modul de redactare infirmă existența unui principiu al corespondenței. La articolul 166 alineatul (1) din LIR nu se face trimitere directă la articolul 164 din LIR. Este necesar să se pornească de la premisa că articolul 166 alineatul (1) din LIR prevede în mod absolut toate condițiile în care se acordă scutirea pentru veniturile din participații. Acest articol ține însă seama numai de o perioadă minimă de deținere și un cuantum minim al participației, nu și de o impozitare anterioară a profiturilor distribuite. În plus, din articolul 164 din LIR nu se poate conchide că veniturile distribuite trebuie impozitate la nivelul filialei. În mod special, articolul 164 din LIR se referă numai la venitul impozabil (a se vedea punctul 95 de mai sus) al filialei. Venitul impozabil și obligația fiscală sunt două lucruri diferite în dreptul fiscal.

117. În altă ordine de idei, nici sensul, nici finalitatea celor două articole nu impun în mod necesar o atare corespondență. Acest lucru reiese din Directiva mamă-filială, care până la modificarea sa în anul 2014[40] nu conținea nici ea această condiție. Fără o asemenea normă de corespondență este posibil ca Directiva mamă-filială să nu fi fost perfectă, însă normele sale erau logice și nu le lipsea nici coerența. Întrucât articolul 166 din LIR transpune de asemenea în Luxemburg Directiva mamă-filială și nu face nicio distincție între distribuirile transfrontaliere și cele interne, această afirmație din Directiva mamă-filială (și anume că nu există niciun principiu al corespondenței la emiterea soluțiilor fiscale anticipate) este transferabilă la interpretarea articolului 166 din LIR.

118. Din păcate, Luxemburgul nu a reușit decât parțial să explice exact în ședință scopul articolului 166 din LIR. Afirmația Comisiei conform căreia articolul 166 din LIR este incoerent și nu are niciun scop propriu nu este nici ea concludentă. În mod tipic, un regim fiscal al societăților-mamă (cum este cel instituit de articolul 166 din LIR) are două scopuri: pe de o parte, să împiedice dubla impozitare economică a venitului deja impozitat și, pe de altă parte, să asigure menținerea scutirii (subiective sau obiective) la nivelul filialei atunci când aceasta își distribuie mai departe profitul (devenit scutit) către acționar (societatea-mamă). Astfel se poate obține o anumită egalitate de tratament între structurile simple și supraetajate ale societăților, așadar, o

[39] Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctul 46), și Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Insolvența Heitkamp BauHolding)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul. 107). Aceeași concluzie se desprinde și din Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 105).

[40] A se vedea articolul 1 din Directiva 2014/86/UE a Consiliului din 8 iulie 2014 de modificare a Directivei 2011/96/UE (JO 2014, L 219, p. 40), cu termen de transpunere până la 31 decembrie 2015.

anumită neutralitate a formei juridice sau organizaționale. Avem impresia că aceasta este și finalitatea din dreptul luxemburghez a dispoziției articolului 166 din LIR. Aceasta se opune, așadar, unui principiu al corespondenței cuprinzător și nescris.

119. Același lucru este valabil ținând seama de principiul impozitării individuale care stă de regulă la baza unui impozit pe venit. Impozitarea unei persoane impozabile nu depinde în mod normal de impozitarea concretă a unei alte persoane impozabile. Legiuitorul poate cu siguranță introduce, cu anumite limite, o asemenea corespondență. În acest caz, rezerva legii impune însă în dreptul fiscal (care este totuși un drept clasic al ingerinței) ca această corespondență să se reflecte în textul legii.

120. Un principiu nescris al corespondenței nu rezultă neapărat, contrar celor arătate de Comisie și apoi de Tribunal, din răspunsul Marelui Ducat al Luxemburgului din 31 ianuarie 2018, care este redat în considerentul (202) al deciziei Comisiei. Potrivit acestui răspuns, toate participațiile ale căror venituri beneficiază de regimul scutirii în temeiul articolului 166 din LIR sunt vizate și de articolul 164 din LIR. Acest lucru nu spune nimic despre o impozitare prealabilă la nivelul filialelor, ci doar confirmă că distribuirea în sine nu poate determina o reducere a veniturilor impozabile.

121. În fine, nici din luarea de poziție – consultativă, adevărat – a Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 2 aprilie 1965 privind proiectul de lege referitor la articolul 166 din LIR nu se poate deduce nicio legătură imperativă. Este posibil ca finalitatea regimului fiscal al societăților-mamă din dreptul luxemburghez să fie evitarea impozitării multiple. Aceasta nu înseamnă însă, contrar celor reținute de Tribunal, că dreptul luxemburghez nu ar accepta într-un caz concret o dublă neimpozitare. Și Directiva mamă-filială a vrut să evite o impozitare dublă și a acceptat până la modificarea sa din anul 2014 o dublă neimpozitare din cauză că lipsea o clauză de corespondență.

122. Toate acestea arată că principiul nescris al corespondenței pe care se întemeiază Comisia și Tribunalul nu poate fi introdus ca sistem de referință în dreptul luxemburghez pe calea interpretării. Prin această interpretare s-ar putea umple, este adevărat, lacune de impozitare, care apar de exemplu din cauza elementelor de finanțare hibride. Însă, după cum a statuat Curtea în repetate rânduri[41], pe dreptul ajutoarelor de stat nu se poate construi un drept fiscal ideal de către instituții ale Uniunii cum sunt Comisia sau Tribunalul. În materia nearmonizată a dreptului fiscal, această sarcină revine în cele din urmă legiuitorului național.

123. În fine, Comisia și apoi Tribunalul au pierdut din vedere la determinarea și aplicarea cadrului de referință că pretinsa dublă neimpozitare nu rezultă absolut deloc din aplicarea articolelor 164 și 166 din LIR. Pe de o parte, filialele sunt impozitate, chiar dacă la o cotă redusă. Pe de altă parte, chiar dacă acumulările la ZORA la nivelul filialei ar trebui considerate distribuiri (deschise sau ascunse) de profituri, articolul 164 nu ar fi incident în speță. Această situație s-ar regăsi atunci când acumulările la ZORA ar fi redus veniturile stabilite pentru impozitare. Acest caz ar fi existat poate în cadrul unei impozitări normale a profitului. Rezultatul absolut bizar din speță (impozitare redusă a filialelor operaționale) apare însă numai din impozitarea marjei convenite cu administrația fiscală luxemburgheză.

[41] În acest sens pot fi amintite de exemplu: Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 93 și urm.), Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punctul 38 și urm.), și Hotărârea din 16 martie 2021, Comisia/Ungaria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punctul 44 și urm.).

124. Drept urmare, Comisia și Tribunalul s-au întemeiat pe cadrul de referință greșit (articolele 164 și 166 din LIR în loc de baza legală pentru impozitarea marjei), pe care l-au și determinat apoi în mod eronat (pentru că au prezumat un principiu nescris al corespondenței). În concluzie, ansamblul examinării condiției referitoare la selectivitate este viciat. Recursurile introduse de Engie și de Luxemburg sunt fondate și din acest punct de vedere.

e) Incoerență a dreptului fiscal luxemburghez din cauza lipsei unei clauze materiale de corespondență?

125. În fine, Comisia a mai sugerat că dreptul fiscal luxemburghez este incoerent fără o asemenea clauză de corespondență și constituie deci ca atare un ajutor [42].

126. Aceasta nu afectează însă rezultatul de mai sus (punctul 124) pentru două motive. Pe de o parte, decizia în litigiu a Comisiei și hotărârea atacată a Tribunalului nu vizează legea luxemburgheză ca schemă de ajutor, ci doar soluțiile fiscale anticipate ca ajutoare individuale (a se vedea în acest sens punctul 86 și următoarele de mai sus). Pentru acest motiv, lipsa clauzei de corespondență din lege nu face obiectul litigiului.

127. Pe de altă parte, o lege fiscală națională care poate duce la neimpozitare în cazul aplicării unor instrumente financiare hibride nu ar fi *per se* incoerentă.

128. Astfel, la punctul 293 din hotărârea atacată, Tribunalul a subliniat în mod corect că, în accepțiunea explicată mai sus, potrivit legii fiscale luxemburgheze se poate ajunge o dublă neimpozitare a profitului. Într-adevăr, scutirea la nivelul societății care primește distribuirea potrivit articolului 166 alineatul (1) punctul 2 din LIR pare să nu depindă de soarta fiscală a profitului distribuit la nivelul societății distribuitoare. Însă limita înspre incoerență nu este astfel depășită.

129. Pe de o parte, un asemenea regim fiscal al societăților-mamă are o largă răspândire internațională și este obișnuit. În context transfrontalier, aceasta reiese din existența Directivei mamă-filială, care se bazează pe o rațiune similară și care până în anul 2014 nici nu cuprindea vreo clauză materială de corespondență. Pe de altă parte, statele membre sunt în principiu libere să prevadă conformația amintită a unui astfel de regim fiscal al societăților-mamă. În această măsură, este transferabilă jurisprudența Curții privind dispozițiile referitoare la deducere în context transfrontalier, a căror configurare exactă ține de asemenea de statele membre [43].

130. Este adevărat că dintr-o perspectivă politico-normativă și în condițiile eforturilor depuse la nivel mondial pentru găsirea unui sistem fiscal echitabil, ar trebui, pe cât posibil, împiedicate așa-numitele venituri albe. Neutralizarea unor astfel de tratamente neuniforme, în special transfrontaliere, este un deziderat atât al OCDE [44], cât și al Uniunii Europene [45].

[42] A se vedea considerentele (184) și (185) ale deciziei în litigiu și observațiile din ședință.

[43] Hotărârea din 15 septembrie 2022, Fossil (Gibraltar) (C-705/20, EU:C:2022:680, punctul 60).

[44] A se vedea raportul final al OCDE „Neutralizarea efectelor schemelor bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride, acțiunea 2” – poate fi găsit la adresa https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015_9789264263185-de#page1

[45] A se vedea articolul 9 din Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (JO 2016, L 193, p. 1) și considerentul (2) al Directivei 2014/86/UE a Consiliului din 8 iulie 2014 de modificare a Directivei 2011/96/UE (JO 2014, L 219, p. 40).

131. În speță, pe de o parte, este îndoielnic totuși dacă se poate într-adevăr vorbi despre venituri albe, pentru că profitul filialei nu rămâne complet neimpozitat. Dimpotrivă, acestea sunt, potrivit soluțiilor anticipate, în alt mod impozitate (impozitare specială a marjei). Pe de altă parte, măsurile OCDE și ale Uniunii Europene țintesc exclusiv tratamentul neuniform al elementelor hibride care rezultă din interacțiunile (necoordonate) dintre sistemele de impozitare a societăților ale mai multor state membre sau ale țărilor terțe. Nu sunt incluse însă acele neuniformități care își au originea în sistemele fiscale pur interne. În această măsură este posibil ca evitarea apariției veniturilor albe prin clauze materiale de corespondență concrete să fie un obiectiv demn de urmărit din punct de vedere politico-normativ și care cunoaște între timp și o largă răspândire la nivel internațional.

132. În mod evident, în Luxemburg s-a și introdus pentru viitor o astfel de clauză, în vedere transpunerii Directivei mamă-filială, modificată în 2014. Acest lucru modifică însă cadrul de referință numai pentru viitor.

133. Prin urmare, rămâne o decizie de resortul legiuitorului național. El – și nu Comisia sau instanțele Uniunii – trebuie să decidă dacă și în ce situații ar trebui introdusă o clauză materială de corespondență.

3. Rezumat privind primul motiv

134. Prin urmare, rămâne stabilit că numai legiuitorul luxemburghez poate să se asigure prin lege că o impozitare corespondentă între societatea distribuitoare și societatea beneficiară formează cadrul de referință pentru o impozitare normală în Luxemburg. Întrucât acest lucru nu s-a întâmplat sau s-a întâmplat abia mai târziu, în loc să se întemeieze pe dreptul fiscal național aplicabil, Comisia s-a întemeiat pe un sistem fiscal care ar fi probabil de preferat, dar care este în cele din urmă un sistem fictiv. Astfel cum am precizat mai sus (punctul 72 și următoarele), acest lucru nu este permis de dreptul ajutoarelor de stat.

135. Prin urmare, primul motiv este fondat. Tribunalul a săvârșit o eroare de drept, întrucât la determinarea cadrului de referință a pornit de la premisa unei legături imperative între articolele 164 și 166 din LIR, așadar, de la un principiu al corespondenței. Această legătură nu este nici vădită (punctul 107 și următoarele) și, la o privire mai atentă, nici nu rezultă din modul de redactare, din sensul și din finalitatea dispozițiilor de drept național sau din jurisprudența constantă a instanțelor luxemburgheze (punctul 115 și următoarele).

B. Al doilea motiv: interpretarea eronată a articolului 107 TFUE din cauza luării în considerare a articolului 6 din StAnpG drept cadru de referință

136. Într-adevăr, Tribunalul a respins cu titlu subsidiar un alt motiv și din cauză că autoritățile fiscale luxemburgheze nu au aplicat, în opinia sa, norma generală antiabuz prevăzută la articolul 6 din StAnpG, deși erau întrunite condițiile de aplicare.

137. Prin intermediul celui de al doilea motiv, Engie și Luxemburg invocă, așadar, o eroare de drept din partea Tribunalului, întrucât acesta le-a respins motivul invocat în primă instanță, potrivit căruia nu a existat nicio încălcare a articolului 107 TFUE. Neaplicarea în speță a articolului 6 din StAnpG nu constituie nicio derogare de la cadrul de referință format din dreptul luxemburghez.

138. Potrivit normei luxemburgheze generale antiabuz prevăzute la articolul 6 din StAnpG, este interzisă eludarea sau reducerea unei obligații fiscale prin utilizarea abuzivă a formelor și a posibilităților de drept civil. În cazul unui abuz, impozitele trebuie să fie prelevate în același mod în care ar fi prelevate într-o structură juridică adaptată la operațiuni, fapte și circumstanțe economice.

139. În prezenta cauză dedusă judecății sale, Curtea trebuie să se aplece mai întâi asupra chestiunii dacă aplicarea eronată sau neaplicarea în dreptul fiscal a unei norme naționale generale antiabuz (în speță articolul 6 StAnpG) constituie un ajutor în sensul articolului 107 TFUE.

1. Constatările Tribunalului

140. La punctul 384 și următoarele, Tribunalul consideră că Comisia a demonstrat că sunt îndeplinite cele patru condiții pentru un abuz în sensul articolului 6 din StAnpG, dezvoltate de jurisprudența instanțelor fiscale luxemburgheze. Interpretarea dispoziției articolului 6 din StAnpG privind abuzul de drept nu ridică nici dificultăți de interpretare, așa încât nu era necesară examinarea practicii administrației luxemburgheze (punctul 409 din hotărârea atacată).

141. Comisia și apoi Tribunalul (punctul 388) consideră în special că erau disponibile alte instrumente de finanțare (instrumente de capitaluri proprii sau de împrumut), fără să se fi ajuns la o neimpozitare a profiturilor obținute la nivelul filialelor. Astfel, ZORA putea fi emis și direct de respectiva societate-mamă către filiala sa. Ar fi avut loc o impozitare corespunzătoare și dacă s-ar fi recurs la un împrumut convertibil fără interpunerea unei societăți intermediare.

142. Soluțiile fiscale anticipate nu ar fi trebuit astfel emise în această formă. Dimpotrivă, administrația fiscală luxemburgheză ar fi trebuit să aplice norma generală antiabuz prevăzută la articolul 6 din StAnpG. Întrucât nu a făcut aplicarea acestui articol, Marele Ducat al Luxemburgului ar fi acordat Engie un avantaj fiscal selectiv.

2. Apreciere

143. Engie și Luxemburg invocă, așadar, că la determinarea cadrului de referință Tribunalul a considerat în mod neîntemeiat că nu era necesar ca Comisia să țină seama de practica administrativă luxemburgheză. În plus, Comisia și Tribunalul au săvârșit mai multe erori vădite de interpretare și de aplicare atunci când au interpretat cele patru condiții cumulative pentru prezumția unui abuz, precum și când au calificat situația de fapt concretă în raport cu aceste condiții.

144. Întrucât Comisia și apoi Tribunalul susțin că a fost încălcată interdicția de ajutor din cauza neaplicării unei norme generale antiabuz, se impun mai întâi câteva considerații privind această abordare și criteriul de examinare aplicabil (litera a), pentru a putea determina cadrul de referință corect. Ulterior, este necesar să se examineze dacă Tribunalul a avut în vedere în speță cadrul de referință corect (litera b).

a) Examinarea din perspectiva dreptului ajutoarelor de stat a aplicării normelor fiscale generale antiabuz

145. Se poate reține o derogare de la cadrul de referință (articolul 6 din StAnpG) numai dacă administrația fiscală luxemburgheză ar fi fost obligată să aplice norma generală antiabuz în conformitate cu articolul 6 din StAnpG. Însă nici în această privință Comisia și Tribunalul nu critică în esență decât o simplă eroare de aplicare a dreptului luxemburghez. Această eroare nu determină însă niciun avantaj selectiv (a se vedea punctul 89 și următoarele de mai sus).

146. În plus, în cazul normelor generale antiabuz (așa-numitele GAAR [46]) există în mod necesar o putere de apreciere la aplicarea dreptului, similară celei recunoscute administrației fiscale pentru stabilirea prețului de transfer „corect” [47].

147. Noțiunea de abuz nu doar că este subordonată în mod special aprecierii din ordinea juridică din statul membru respectiv. Constatarea unui abuz *per se* depinde în plus de cazul concret.

148. În această măsură, pare discutabilă afirmația Tribunalului de la punctul 409 din hotărârea atacată, unde s-a arătat că „dispoziția privind abuzul de drept nu ridica, în speță, nicio dificultate de interpretare”. În dreptul fiscal nu există de altfel nicio normă generală antiabuz care să nu ridice dificultăți de interpretare [48]. Acest lucru se adeverește *a fortiori* prin faptul că interpretarea normelor fiscale luxemburgheze despre care se pretinde că au fost aplicate abuziv a ridicat deja dificultăți Tribunalului (a se vedea punctul 94 și următoarele de mai sus).

149. O normă antiabuz ar trebui să fie aplicată numai în foarte puține cazuri. Nu poate fi vorba decât despre împrejurări evidente, deoarece au fost lămurite prin jurisprudența instanțelor fiscale din statele membre (și nu de practica Comisiei sau de jurisprudența Tribunalului). Acest lucru este cu atât mai mult valabil cu cât, potrivit jurisprudenței Curții, potrivit dreptului Uniunii, persoana impozabilă poate chiar să aleagă, în limitele stabilite de lege, aranjamentul cel mai favorabil ei [49].

[46] *General Anti-Abuse Rule*, astfel cum sunt prevăzute mai recent și în dreptul Uniunii – a se vedea articolul 6 din Directiva împotriva evitării obligațiilor fiscale (ATAD I) [Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (JO 2016, L 193, p. 1)].

[47] A se vedea în acest sens: Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 95), precum și, pentru o mai bună înțelegere, Concluziile avocatului general Pikamäe prezentate în cauza Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (C-885/19 P, EU:C:2021:1028, punctul 118, în care se arată că autoritățile fiscale naționale dispun de o marjă de apreciere având în vedere *caracterul aproximativ* al metodologiilor de stabilire a prețurilor de transfer).

[48] Astfel, state membre precum Republica Federală Germania, care are deja o tradiție îndelungată cu asemenea norme, încă se confruntă cu dificultăți privind interpretarea corespunzătoare. Această realitate se reflectă în numeroasele decizii judecătorești și în lungimea comentariilor pe această temă – a se vedea numai Peter Fischer în *Hübschmann/Hepp/Spitaler (ed.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (ediția: noiembrie 2022-200 de pagini); Klaus-Dieter Drüen în *Tipke/Kruse (ed.)*, AO/FGO-Kommentar, § 42 AO (ediția: septembrie 2022-85 de pagini).
Tot așa, Curții i-au fost adresate în mod repetat întrebări referitoare la interpretarea interdicției generale privind aranjamentele abuzive în dreptul Uniunii, la care răspunsul este atât de complex încât a fost necesară judecata Marii Camere – a se vedea doar Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark (C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135), Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134), și Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

[49] A vedea Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 42), Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 27), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 36), și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 73).

150. Ținând seama de particularitățile normelor generale antiabuz, în cadrul examinării normelor generale privind abuzul, efectuate din perspectiva dreptului ajutoarelor de stat, criteriul de examinare trebuie redus la o simplă verificare a plauzibilității. Este, așadar, necesar să fie vorba despre o aplicare vădit eronată a normei antiabuz. O asemenea aplicare se poate prezuma atunci când nu se poate clarifica în mod plauzibil de ce în cazul respectiv nu poate exista abuz.

b) Aplicarea acestor principii în speță

151. În primă instanță, Comisia și apoi Tribunalul (punctul 398 și următoarele) pornesc în mod corect de la premisa unui cadru de referință format din articolul 6 din StAnpG. Potrivit articolului 6 din StAnpG, există abuz atunci când sunt întrunite cumulativ patru criterii, și anume utilizarea unor forme sau a unor instituții de drept privat, reducerea sarcinii fiscale, utilizarea unei căi juridice neadecvate și lipsa unor motive fără caracter fiscal.

152. Cadrul de referință poate fi, prin urmare, determinat concret în speță dacă este cert ce se înțelege prin „abuz” în dreptul fiscal luxemburghez. Articolul din 6 StAnpG nu definește noțiunea de abuz. Determinarea noțiunii de abuz din dreptul fiscal luxemburghez și astfel a cadrului de referință ar fi presupus neapărat o analiză atât a jurisprudenței luxemburgheze, cât și a practicii administrative luxemburgheze. În această privință, la punctul 409 din hotărârea atacată, Tribunalul a săvârșit deja o eroare de drept, întrucât a considerat că nu este necesar să se ia în considerare practica administrativă, deoarece norma antiabuz nu ridică dificultăți de interpretare în speță.

153. Astfel, la punctul 409 din hotărârea atacată, Tribunalul a arătat că Comisia s-a referit în decizia sa atât la o notă de serviciu a administrației luxemburgheze, cât și la practica jurisdicțională luxemburgheză. Din pasajele respective din decizia Comisiei [considerentele (293)-(298)], la care face trimitere Tribunalul, nu rezultă decât faptul că Comisia a examinat la modul general cele patru condiții pentru aplicarea articolului 6 din StAnpG, însă nu s-a aplecat asupra modului în care administrația fiscală luxemburgheză tratează aranjamentele fiscale comparabile.

154. În continuare, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept pentru că a înlocuit interpretarea administrației fiscale luxemburgheze cu propria interpretare. Se impune în schimb o verificare a deciziei administrației fiscale luxemburgheze în scopul identificării unor erori vădite (a se vedea punctul 150 de mai sus).

155. În speță, nu este însă cert că ar fi trebuit aplicată norma antiabuz. Nu este în special cert dacă interpretarea Comisiei și a Tribunalului rezultă într-adevăr astfel din dreptul luxemburghez. Incertitudinea este demonstrată de exemplu de observațiile referitoare la criteriul privind utilizarea unei căi juridice neadecvate. Potrivit jurisprudenței luxemburgheze la care face trimitere Comisia, această caracteristică trebuie interpretată în sensul că facilitează un tratament fiscal care este în contradicție directă cu intenția evidentă a legiuitorului, corespunzătoare cu finalitatea sau cu spiritul legii. Potrivit observațiilor Luxemburgului, este necesar să existe cel puțin două modalități de a obține rezultatul economic urmărit, dintre care una ar fi nepotrivită și ar determina un avantaj fiscal care nu ar fi fost posibil prin modalitatea potrivită.

156. În acest temei, Tribunalul (la punctul 445 și următoarele) examinează dacă prin folosirea unor instrumente de finanțare alternative s-ar fi evitat în cele din urmă o dublă neimpozitare. În acest sens, Tribunalul are în vedere o finanțare din capitalul propriu, dintr-un împrumut

neconvertibil, precum și dintr-un ZORA direct, încheiat fără intermediar între societatea-mamă și filială. Potrivit constatărilor Tribunalului, în toate aceste cazuri s-ar fi ajuns la o impozitare unică, fapt contestat însă în continuare de Luxemburg și Engie în ședință.

157. În acest sens, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept din două puncte de vedere. Mai întâi, a aplicat, la fel ca și Comisia, în mod vădit eronat dispozițiile luxemburgheze folosite de Comisie drept cadru de referință și a avut, prin urmare, în vedere un cadru de referință greșit. Condiția de la articolul 6 din StAnpG este ca structura aleasă să reprezinte o cale juridică neadecvată. Tribunalul și Comisia au realizat însă o examinare inversă: dacă ar fi fost potrivite în schimb *alte* modalități de finanțare. Concluzia contrară conform căreia construcția aleasă de Engie este în acest caz într-adevăr nepotrivită nu se impune în mod imperativ.

158. Mai departe, continuă să existe un dezacord în privința aspectului dacă utilizarea unui ZORA direct, deci fără folosirea unei societăți intermediare, poate duce de asemenea la o dublă neimpozitare, deoarece Comisia și apoi Tribunalul (punctul 441 și următoarele) au considerat că nepotrivirea rezidă tocmai în complexitatea structurii. În opinia noastră, acest lucru nu este neechivoc și exclude, așadar, un abuz vădit. Dezacordul dintre Engie și Comisie se referă în special la rolul articolului 22bis din LIR. Potrivit acestui articol, în anumite condiții, conversia unui împrumut nu conduce la realizarea câștigurilor din capital. În această măsură există îndoieli, după cum s-a dovedit în ședință, dacă domeniul de aplicare al articolului 22bis din LIR este într-adevăr deschis și care ar fi astfel consecințele sale. Nici Curtea nu poate să aprecieze în speță acest aspect. În cazul unor asemenea dificultăți de interpretare a dreptului național nu se poate vorbi despre un abuz vădit.

159. În speță, ceea ce nu este evident este tocmai dacă din cauza simplei finanțări prin intermediul unui instrument convertibil cu o structură supraetajată există o contradicție vădită cu intenția legislativă, în condițiile în care ambele sunt ceva obișnuit în structurile societăților. La aceasta se adaugă faptul că la o privire mai atentă nu există nici o dublă neimpozitare cauzată de impozitarea marjei la nivelul filialelor. Dimpotrivă, există o impozitare foarte redusă din cauza impozitării convenite a marjelor, chestiune pe care Comisia nu a tratat-o în decizia în litigiu (a se vedea punctele 84 și 85 de mai sus).

160. Se poate în fine prezuma un ajutor interzis în legătură cu o normă generală antiabuz numai dacă aranjamentul în cauză nu era deschis în egală măsură tuturor societăților, din cauză că administrația fiscală din statul membru ar fi aplicat norma antiabuz în împrejurări similare.

161. Comisia trebuie, așadar, să dovedească că administrația fiscală luxemburgheză ar fi aplicat articolul 6 din StAnpG în alte împrejurări de drept și de fapt similare. Nu este suficientă constatarea că norma antiabuz s-a aplicat în mod foarte general altor persoane impozabile. Astfel cum a observat în mod întemeiat Engie, de aici nu rezultă că neaplicarea normei antiabuz este discriminatorie în speță.

162. Prin urmare, neaplicarea articolului 6 din StAnpG la emiterea soluțiilor fiscale anticipate nu constituie un avantaj selectiv în favoarea lui Engie.

3. Rezumat

163. Nici al doilea motiv nu este, prin urmare, operant. Comisia și Tribunalul, care a confirmat opinia acesteia, au aplicat criteriul de examinare eronat, întrucât au avansat o interpretare proprie a dispoziției generale antiabuz a articolului 6 din StAnpG, în scopul de a determina

domeniul de aplicare pretins al acesteia. Ar fi trebuit în schimb să țină seama de practica administrativă luxemburgheză și de interpretarea din Luxemburg. În această privință, existența unui abuz în sensul dreptului luxemburghez nu este nici vădită și nici dovedită de Comisie, aspect neluat în considerare de Tribunal la punctul 472 din hotărârea atacată.

C. În subsidiar: cu privire la al treilea motiv – încălcarea principiilor generale ale protecției încrederii legitime

164. Prin intermediul celui de al treilea motiv, Engie critică faptul că dispoziția de recuperare a ajutorului încalcă principiile încrederii legitime și securității juridice. Luxemburgul critică de asemenea această încălcare prin al doilea motiv pe care îl invocă. Nu este însă necesară o cercetare aprofundată a acestui motiv. Anularea deciziei atacate rezultă deja din temeinicia primelor două motive.

165. Dacă însă Curtea nu va aplica criteriul moderat de examinare în legătură cu norma generală antiabuz și va ajunge la concluzia că a existat un aranjament abuziv în sensul articolului 6 din StAnpG luxemburgheză, atunci s-ar ridica problema protecției încrederii legitime. Pentru acest motiv, în această privință sunt oportune tot în subsidiar câteva observații.

166. Conform unei jurisprudențe constante, anularea unui ajutor ilegal prin recuperare este consecința logică a constatării ilegalității sale [50].

167. Obligația de recuperare este limitată în special de principiul protecției încrederii legitime, care este un principiu fundamental de drept al Uniunii în sensul articolului 16 din Regulamentul 2015/1589. Din jurisprudența constantă a Curții reiese totuși că recuperarea din motive legate de încrederea legitimă este exclusă numai în cazuri excepționale. Or, Curtea a statuat că se poate prevala de principiul protecției încrederii legitime persoana căreia o instituție a Uniunii, prin furnizarea unor asigurări precise, l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate [51].

168. În schimb, ținând seama de principiul efectivității, asigurările statului membru nu ar trebui să fie suficiente [52]. Aceasta înseamnă că simplul fapt că printr-o soluție fiscală anticipată o autoritate națională a fost de acord cu un anumit tratament fiscal nu poate fi din perspectiva dreptului Uniunii un temei pentru încrederea legitimă.

169. Soluțiile fiscale anticipate nu sunt totuși un instrument clasic de garantare a securității juridice de către administrația fiscală națională, lucru recunoscut și de Comisie (a se vedea punctul 88 și următoarele de mai sus). Dacă fiecare aplicare eronată a dreptului de către o autoritate în favoarea unei persoane impozabile ar împiedica încrederea legitimă, atunci caracterul definitiv al deciziilor respective ar fi foarte mult restrâns, ceea ce ar determina la rândul său un raport de tensiune cu principiul securității juridice.

170. Această problemă nu ar mai fi pertinentă dacă Curtea ar accepta criteriul de examinare redus, propus pentru eroarea în aplicarea dreptului. Dacă eroarea în aplicarea dreptului fiscal național nu este vădită, atunci nu există niciun ajutor. În schimb, poate exista un ajutor atunci

[50] Fundamental: Hotărârea din 21 martie 1990, Belgia/Comisia (C-142/87, EU:C:1990:125, punctul 66).

[51] A se vedea Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416, punctul 147), Hotărârea din 16 decembrie 2010, Kahla Thüringen Porzellan/Comisia (C-537/08 P, EU:C:2010:769, punctul 63 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punctul 97).

[52] A se vedea de exemplu Hotărârea din 20 martie 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, punctul 34 și urm.), și, foarte pe larg, Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 75 și urm.).

când eroarea în aplicarea dreptului este vădită și nu poate fi explicată în mod plauzibil nici unui terȚ. Dacă acesta este cazul, „nesocotirea dreptului” poate fi recunoscută și de persoana impozabilă. În această situație, persoana impozabilă nu are nicio încredere demnă de a fi protejată. Acest lucru nu mai poate fi schimbat nici de asigurarea, sub forma unei decizii administrative, primită (vădit nelegală în acest caz).

D. Cu privire la motivele referitoare la alte aspecte invocate de Luxemburg

171. Prin intermediul celui de al treilea motiv, Luxemburgul critică o încălcare a articolului 4 TUE, întemeiată pe faptul că Tribunalul a intervenit în autonomia fiscală a statelor membre. Prin intermediul celui de al patrulea motiv, Luxemburgul critică nerespectarea de către Tribunal a obligației de motivare. Nu este necesară o cercetare aprofundată a acestor motive. Anularea hotărârii atacate rezultă deja din temeinicia primelor două motive.

E. Cu privire la acțiunea formulată în fața Tribunalului

172. Potrivit articolului 61 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cazul în care anulează decizia Tribunalului, Curtea poate fie să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul atunci când acesta este în stare de judecată, fie să trimită cauza Tribunalului pentru a se pronunța asupra acesteia.

173. În speță, ar putea exista îndoieli dacă litigiul este în stare de judecată, deoarece, în decizia sa, Comisia a dedus caracterul selectiv pe patru căi diferite. Engie și Luxemburg contestă în acțiunile lor toate aceste linii de raționament. În hotărârea sa (punctul 382 coroborat cu punctele 230 și 231), Tribunalul a reținut că în cazul în care în dispozitivul unei decizii Comisia se întemeiază pe mai multe elemente de raționament și fiecare dintre acestea este suficient în sine pentru a constitui temeiul dispozitivului respectiv, un asemenea act nu trebuie în principiu anulat decât dacă fiecare dintre aceste elemente este nelegal.

174. În hotărârea sa, Tribunalul a examinat astfel numai liniile de raționament ale Comisiei referitoare la articolele 164 și 166 din LIR și la aplicarea eronată a articolului 6 din StAnpG și a ajuns la concluzia că selectivitatea există în ambele ipoteze. Tribunalul nu a mai examinat celelalte două căi de deducere a selectivității [53]. Anularea deciziei Comisiei este posibilă numai dacă nici prin aceste două linii de raționament nu se ajunge la concluzia caracterului selectiv al tratamentului fiscal acordat prin soluțiile fiscale anticipate.

175. Potrivit Curții, într-o astfel de situație cauza poate fi în stare de judecată dacă celelalte motive au făcut obiectul unei dezbateri în contradictoriu în fața Tribunalului, iar examinarea lor nu necesită adoptarea niciunei măsuri suplimentare de organizare a procedurii sau de cercetare judecătorească în dosar [54].

176. Această situație se regăsește în speță. Toate motivele de acțiune ale Engie referitoare la caracterul selectiv al tratamentului fiscal acordat prin soluțiile fiscale anticipate au fost supuse, cel puțin pe parcursul procedurii, dezbaterii în contradictoriu în fața Tribunalului, deoarece Engie a contestat prin acțiune toate modalitățile prin care se ajunge la selectivitate. În plus, părțile sunt în dezacord în ceea ce privește modul de interpretare a dreptului național al Marelui

[53] A se vedea punctul 177 și punctul 46 și urm.

[54] Hotărârea din 8 septembrie 2020, Comisia și Consiliul/Carreras Sequeros și alții (C-119/19 P și C-126/19 P, EU:C:2020:676, punctul 130).

Ducat al Luxemburgului. Cu toate acestea, nu sunt necesare activități de cercetare judecătorească pentru soluționarea litigiului. În fine, pentru cele două căi neexaminate de Tribunal prin care se deduce selectivitatea sunt pertinente în esență aceleași considerații și fapte fundamentale ca și pentru cadrul de referință restrâns, pe care Curtea trebuie să îl examineze în orice caz pe larg. Dacă, pentru aceste motive, decizia se va dovedi a fi legală, recursul ar fi astfel nefondat.

177. Prin urmare, în cele ce urmează vom mai face câteva observații privind caracterul selectiv al tratamentului fiscal acordat prin soluțiile fiscale anticipate, în măsura în care, în opinia Comisiei, acesta se deduce dintr-un cadru de referință extins compus din întregul sistem al impozitului pe profit (punctul 1). La final, vom mai examina dacă Comisia a demonstrat în mod concludent selectivitatea în lumina cadrului de referință extins în legătură cu grupul Engie, care în speță cuprinde societățile-mamă respective, societățile intermediare și filialele (punctul 2).

1. Selectivitatea în raport cu un cadru de referință extins

178. În decizia sa [considerentul (171) și următoarele], Comisia pornește în principal de la premisa că cadrul de referință se compune din sistemul general luxemburghez al impozitului pe profit și ajunge imediat la concluzia caracterului selectiv al neimpozitării veniturilor din capital la nivelul LNG Holding.

179. Scutirea veniturilor din participații rezultă dintr-o aplicare, pe care Comisia o consideră eronată, a regimului fiscal al societăților-mamă prevăzut la articolul 166 din LIR. Comisia critică din nou faptul că veniturile din participații au fost scutite, deși echivalența economică sub forma acumulărilor la ZORA era deductibilă din punct de vedere fiscal din veniturile impozabile ale LNG Supply.

180. După cum am arătat deja, din dreptul național al Marelui Ducat nu rezultă un asemenea principiu al corespondenței (a se vedea punctul 102 și următoarele și punctul 115 și următoarele de mai sus). Prin urmare, concluzia de mai sus nu se modifică nici dacă întregul sistem luxemburghez al impozitului pe profit este folosit drept cadru de referință.

181. Regimul fiscal al societăților-mamă (scutirea profiturilor distribuite societății-mamă) trebuie înțeles ca o componentă intrinsecă a cadrului de referință însuși și în cazul în care se utilizează întregul sistem luxemburghez al impozitului pe profit. Prin urmare, face parte din suveranitatea fiscală a Luxemburgului. Astfel, Luxemburgul poate să decidă dacă prevede sau nu o asemenea dispoziție privind evitarea unei duble impozitări economice în structurile de grup sau cum trebuie aceasta concepută.

182. Dacă această dispoziție este relevantă, astfel cum am arătat mai sus, atunci nu se poate avea în vedere un tratament selectiv favorabil prin aplicarea acestei dispoziții, nici dacă se utilizează întregul sistem luxemburghez al impozitului pe profit.

2. Selectivitatea în raport cu efectele tratamentului fiscal la nivelul întregului grup de societăți

183. În fine, în decizia în litigiu [considerentul (237) și următoarele], dintr-o perspectivă asupra grupului, Comisia ajunge la concluzia că tratamentul fiscal al Engie are caracter selectiv. Punctul de pornire al acestei linii de raționament este identic cu cel pentru utilizarea întregului sistem al impozitului pe profit drept cadru de referință. Comisia lărgește însă perspectiva, întrucât în speță are în vedere toate veniturile impozabile ale grupului Engie.

184. Comisia argumentează că schemele de ajutor nu se aplică societăților individuale ale unei întreprinderi, ci că trebuie folosită noțiunea de întreprindere din dreptul concurenței. Toate societățile vizate în speță sunt parte dintr-o întreprindere în sensul dreptului concurenței. Spre deosebire de deciziile Comisiei privind groepsrentebox[55] și Fiat[56], tratamentul fiscal rezultat descris deja nu conține niciun element transfrontalier, astfel încât nu este inconsecvent dacă Comisia alege o perspectivă asupra grupului.

185. Comisia identifică din nou ca sistem de referință [considerentul (245) și următoarele] sistemul impozitului pe profit al Marelui Ducat al Luxemburgului. Își restrânge apoi analiza la tratamentul fiscal al tranzacțiilor de finanțare în interiorul unui grup de societăți. Potrivit acestei analize, nu se prevede reducerea veniturilor impozabile combinate independent de tipul de finanțare în sensul dreptului fiscal luxemburghez. Ea explică acest lucru pe baza modalităților alternative descrise deja de asigurare a unei finanțări care ar duce fiecare la impozitarea unică. Din sistemul impozitului pe profit luxemburghez rezultă în plus scopul de a impozita profiturile grupului. Din aceasta ar rezulta în mod nemijlocit că reducerea tuturor veniturilor impozabile ale unui grup de societăți nu este admisibilă. Toate grupurile de societăți care realizează operațiuni de finanțare intragrup sunt comparabile. În plus, structura de finanțare nu este deschisă tuturor întreprinderilor. Nici nu este posibilă vreo justificare.

186. Argumentația Comisiei se abate de la celelalte observații ale sale numai în măsura în care pornește de la relevanța unor venituri impozabile combinate și, în aplicarea noțiunii de întreprindere în sensul dreptului concurenței, identifică grupul Engie ca beneficiar al măsurii de ajutor. Ultima teză nu este concludentă dacă legea fiscală națională nu prevede impozitarea grupului sau dacă această impozitare nu a fost folosită. Ea este în această privință în contradicție cu principiul impozitării individuale, care se aplică în mod normal în dreptul fiscal.

187. În final, Comisia deduce în plus existența unui avantaj selectiv din nou numai din faptul că din dreptul luxemburghez al impozitării societăților rezultă obiectivul de impozitare a profiturilor întreprinderilor. Este posibil să rezulte acest obiectiv, dar totuși, și în acest context, trebuie arătat că regimul fiscal al societăților-mamă este o componentă intrinsecă a dreptului fiscal luxemburghez (a se vedea punctul 180 și următoarele de mai sus) și modifică în această privință acest obiectiv. Pe de altă parte, și profiturile operaționale ale filialelor sunt impozitate, doar că impozitarea lor are loc potrivit altei metode. Această altă metodă nu a fost însă examinată îndeaproape de Comisie.

[55] Decizia 2009/809/CE a Comisiei din 8 iulie 2009 privind schema groepsrentebox pe care Țările de Jos intenționează să o pună în aplicare [C 4/07 (ex N 465/06)] (JO 2009, L 288, p. 26).

[56] 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).

188. În concluzie, Comisia nu a demonstrat nici în această privință că tratamentul fiscal acordat grupului Engie prin intermediul acumulărilor la ZORA este selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

3. Concluzie privind acțiunea formulată în fața Tribunalului

189. Întrucât Comisia nu și-a îndeplinit sarcina probei nici în ceea ce privește elementele doveditoare care nu au fost tratate în hotărâre pentru existența unui avantaj selectiv, decizia în litigiu poate fi anulată în ansamblu fără a fi necesară retrimiterea la Tribunal.

VI. Cu privire la cheltuielile de judecată

190. În conformitate cu articolul 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.

191. Conform articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, care se aplică în procedura de recurs în conformitate cu articolul 184 alineatul (1), partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Engie și Luxemburg au prezentat o cerere în acest sens, Comisia trebuie obligată la plata cheltuielilor de judecată efectuate de Engie și de Luxemburg în prezenta procedură de recurs.

192. Întrucât Comisia a căzut în pretenții în ambele instanțe, aceasta trebuie obligată, potrivit cererilor recurenților, la plata cheltuielilor de judecată din cele două faze procesuale.

193. În conformitate cu articolul 184 coroborat cu articolul 140 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, statele membre și instituțiile care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. Irlanda a intervenit în procedură și suportă, așadar, propriile cheltuieli de judecată din prezenta procedură.

VII. Concluzie

194. Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem Curții să hotărască în cauza C-454/21 P după cum urmează:

1) Anulează Hotărârea Tribunalului din 12 mai 2021, Luxemburg și alții/Comisia (T-516/18 și T-525/18, EU:T:2021:251).

2) Anulează Decizia (UE) 2019/421 a Comisiei din 20 iunie 2018 privind ajutorul de stat SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) pus în aplicare de Luxemburg în favoarea Engie (JO 2019, L 78, p. 1).

3) Comisia Europeană suportă propriile cheltuieli de judecată, precum și cheltuielile de judecată efectuate de Engie Global LNG Holding S.à.r.l, Engie Invest International SA și Engie SA în procedurile de fond și de recurs. Irlanda suportă propriile cheltuieli de judecată din procedurile de fond și de recurs.

195. De asemenea, propunem Curții să hotărască în cauza C-451/21 P după cum urmează:

1) Anulează Hotărârea Tribunalului din 12 mai 2021, Luxemburg și alții/Comisia (T-516/18 și T-525/18, EU:T:2021:251).

2) Anulează Decizia (UE) 2019/421 a Comisiei din 20 iunie 2018 privind ajutorul de stat SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) pus în aplicare de Luxemburg în favoarea Engie (JO 2019, L 78, p. 1).

3) Comisia Europeană suportă propriile cheltuieli de judecată, precum și cheltuielile de judecată efectuate de Marele Ducat al Luxemburgului în procedurile de fond și de recurs. Irlanda suportă propriile cheltuieli de judecată din procedurile de fond și de recurs.