

HOTĂRÂREA TRIBUNALULUI (Camera a doua extins?)

7 noiembrie 2014(*)

„Ajutoare de stat – Dispoziții privind impozitul pe profit care permit întreprinderilor cu domiciliul fiscal în Spania să amortizeze fondul comercial financiar care rezultă din achiziționarea unor titluri de participare în întreprinderi cu domiciliul fiscal în străinătate – Decizie prin care această schemă este calificată drept ajutor de stat, acest ajutor este declarat incompatibil cu piața internă și se dispune recuperarea sa – Noțiunea de ajutor de stat – Caracter selectiv – Identificarea unei categorii de întreprinderi favorizate prin măsură – Lipsă – Încălcarea articolului 107 alineatul (1) TFUE”

În cauza T-399/11,

Banco Santander, SA, cu sediul în Santander (Spania),

Santusa Holding, SL, cu sediul în Boadilla del Monte (Spania),

reprezentate inițial de J. Buendía Sierra, de E. Abad Valdenebro, de M. Muñoz de Juan și de R. Calvo Salinero, ulterior de J. Buendía Sierra, de E. Abad Valdenebro și de R. Calvo Salinero, avocați,

reclamante,

împotriva

Comisiei Europene, reprezentată de R. Lyal, de C. Urraca Caviedes și de P. Nemešková, în calitate de agenți,

pârâtă,

având ca obiect anularea articolului 1 alineatul (1) și a articolului 4 din Decizia 2011/282/UE a Comisiei din 12 ianuarie 2011 privind amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pusă în aplicare de Spania (JO L 135, p. 1),

TRIBUNALUL (Camera a doua extins?),

compus din doamna M. E. Martins Ribeiro, președinte, și domnii N. J. Forwood, E. Bieliński, S. Gervasoni (raportor) și L. Madise, judecători,

grefier: domnul J. Palacio González, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 aprilie 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

Istoricul cauzei

Procedura administrativ?

- 1 Prin intermediul mai multor întrebări scrise, adresate în anii 2005 și 2006 (E?4431/05, E?4772/05, E?5800/06 și P?5509/06), anumiți membri ai Parlamentului European au interpellat Comisia Comunităților Europene cu privire la calificarea drept ajutor de stat a schemei prevăzute la articolul 12 alineatul (5), introdus în Legea spaniolă privind impozitul pe profit prin Legea 24/2001 din 27 decembrie 2001 de adoptare a unor măsuri fiscale, administrative și de ordin social (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, BOE nr. 313 din 31 decembrie 2001, p. 50493) și preluată în Decretul legislativ regal 4/2004 din 5 martie 2004 de aprobare a textului modificat al Legii privind impozitul pe profit (Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, BOE nr. 61 din 11 martie 2004, p. 10951) (denumit în continuare „schema în litigiu” sau „măsura în litigiu”). Comisia a răspuns în esență că, potrivit informațiilor de care dispunea, schema în litigiu nu constituia un ajutor de stat.
- 2 Prin scrisorile din 15 ianuarie 2007 și din 26 martie 2007, Comisia a invitat autoritățile spaniole să îi furnizeze informații în vederea aprecierii întinderii și a efectelor schemei în litigiu. Prin scrisorile din 16 februarie și din 4 iunie 2007, Regatul Spaniei a comunicat Comisiei informațiile solicitate.
- 3 Prin faxul din 28 august 2007, Comisia a primit o plângere din partea unui operator privat, în care se afirma că schema în litigiu constituie un ajutor de stat incompatibil cu piața comună.
- 4 Prin decizia din 10 octombrie 2007, Comisia a inițiat o procedură oficială de investigare cu privire la schema în litigiu.
- 5 Prin scrisoarea din 5 decembrie 2007, Comisia a primit observațiile Regatului Spaniei cu privire la decizia sa de deschidere a procedurii oficiale de investigare. Între 18 ianuarie și 16 iunie 2008, Comisia a primit de asemenea observațiile a 32 de terți interesați. Prin scrisorile din 30 iunie 2008 și din 22 aprilie 2009, Regatul Spaniei a prezentat comentarii cu privire la observațiile terților interesați.
- 6 La 18 februarie 2008, la 12 mai 2009 și la 8 iunie 2009 au fost organizate reuniuni tehnice cu autoritățile spaniole. Alte reuniuni tehnice au fost organizate și cu unii dintre cei 32 de terți interesați.
- 7 Prin scrisoarea din 14 iulie 2008 și prin e-mailul din 16 iunie 2009, Regatul Spaniei a prezentat Comisiei informații suplimentare.
- 8 Comisia a finalizat procedura, în ceea ce privește titlurile de participare achiziționate în cadrul Uniunii Europene, prin Decizia 2011/5/CE din 28 octombrie 2009 privind amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pusă în aplicare de Spania (JO 2011, L 7, p. 48).
- 9 Comisia a declarat incompatibilă cu piața comună schema în litigiu, care consta într-un avantaj fiscal care permitea societăților spaniole să amortizeze fondul comercial care rezultă din achiziționarea unor titluri de participare în întreprinderi străine atunci când aceasta se aplica în privința achiziționării unor titluri de participare în întreprinderi cu sediul în Uniune.
- 10 Comisia a menținut deschisă procedura în ceea ce privește achiziționările unor titluri de participare realizate în afara Uniunii, întrucât autoritățile spaniole și-au angajat să furnizeze elemente noi referitoare la obstacolele în calea fuziunilor transfrontaliere existente, în opinia sa, în

afara Uniunii.

11 Regatul Spaniei a comunicat Comisiei la 12, la 16 și la 20 noiembrie 2009 și la 3 ianuarie 2010 informații referitoare la investițiile directe realizate de societăți spaniole în afara Uniunii. Comisia a primit observații din partea mai multor terți interesați.

12 La 27 noiembrie 2009, la 16 iunie 2010 și la 29 iunie 2010 au avut loc reuniuni tehnice între Comisie și autoritățile spaniole.

Decizia atacată

13 La 12 ianuarie 2011, Comisia a adoptat Decizia 2011/282/UE privind amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pus în aplicare de Spania (JO L 135, p. 1, denumită în continuare „decizia atacată”). În versiunea publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*, aceasta a fost obiectul unei rectificări la data de 3 martie 2011. Decizia menționată a fost obiectul unei a doua rectificări publicate în Jurnalul Oficial la 26 noiembrie 2011.

14 Măsura în litigiu prevede că, în cazul achiziționării de către o întreprindere impozabilă în Spania a unor titluri de participare într-o „societate străină”, dacă această achiziționare de titluri de participare este de cel puțin 5 % și participația în cauză este de înut neîntrerupt timp de cel puțin un an, fondul comercial financiar care provine din această achiziționare de titluri de participare, înregistrat în contabilitatea întreprinderii ca activ necorporal distinct, poate fi dedus, cu titlu de amortizare, din baza de calcul a impozitului pe profit pe care îl datorează întreprinderea. Măsura în litigiu precizează că, pentru a fi calificată drept „societate străină”, o societate trebuie să fie supusă unui impozit similar celui aplicabil în Spania și venitul său trebuie să provină în principal din activități comerciale desfășurate în străinătate [considerentul (30) al deciziei atacate].

15 Din decizia atacată reiese că, potrivit legislației spaniole, o combinație de întreprinderi înseamnă o operațiune prin care una sau mai multe întreprinderi, în momentul dizolvării, fără a fi lichidate, își transferă toate activele și pasivele unei alte întreprinderi existente sau unei întreprinderi pe care o formează, în schimbul emiterii, către acționarii lor, de titluri care reprezintă capitalul celeilalte întreprinderi [considerentul (32) al deciziei atacate].

16 O achiziționare de titluri de participare este definită în decizia atacată ca fiind o operațiune prin care o întreprindere achiziționează titluri de participare în capitalul altei întreprinderi fără a obține o majoritate sau controlul asupra drepturilor de vot ale întreprinderii țintă [considerentul (32) al deciziei atacate].

17 Pe de altă parte, în decizia atacată se precizează că, potrivit măsurii în litigiu, fondul comercial financiar se determină prin deducerea valorii de piață pentru activele corporale și necorporale ale întreprinderii achiziționate din prețul de achiziție plătit pentru titlul de participare. Se precizează de asemenea că conceptul de fond comercial financiar, astfel cum îl are în vedere măsura în litigiu, introduce, în domeniul achiziționării de titluri de participare, o noțiune utilizată de obicei în cesionarea de active sau în tranzacțiile de combinații de întreprinderi [considerentul (29) al deciziei atacate].

18 În sfârșit, trebuie arătat că, potrivit dreptului fiscal spaniol, o achiziționare de titluri de participare de către o întreprindere impozabilă în Spania într-o societate cu sediul în Spania nu permite contabilizarea separată, în scopuri fiscale, a fondului comercial financiar care provine din această achiziție. În schimb, tot potrivit dreptului fiscal spaniol, fondul comercial financiar poate fi amortizat în cazul unei combinații de întreprinderi [considerentul (28) al deciziei atacate].

19 Decizia atacată declară incompatibilă cu piața comună schema în litigiu atunci când aceasta se aplică în privința achiziționării unor titluri de participare în societăți cu sediul în afara Uniunii [articolul 1 alineatul (1) din decizia atacată]. Articolul 4 din această decizie prevede, între altele, recuperarea de către Regatul Spaniei a ajutoarelor acordate.

Procedura și concluziile părților

20 Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 29 iulie 2011, reclamantele, Banco Santander, SA și Santusa Holding, SL, au introdus prezenta acțiune.

21 Reclamantele solicită Tribunalului:

- anularea articolului 1 alineatul (1) din decizia atacată în măsura în care declară că schema în litigiu cuprinde elemente de ajutor de stat;
 - cu titlu subsidiar, anularea articolului 1 alineatul (1) din decizia atacată în măsura în care declară că schema în litigiu cuprinde elemente de ajutor de stat atunci când este aplicată în cazul achiziționării de participații care implică dobândirea controlului asupra societății în cauză;
 - cu titlu subsidiar, anularea articolului 4 din decizia atacată în măsura în care prevede recuperarea ajutoarelor pentru operațiunile realizate anterior publicării deciziei atacate în Jurnalul Oficial;
 - cu titlu subsidiar, anularea articolului 1 alineatul (1) din decizia atacată și, cu titlu mai subsidiar, a articolului 4 din aceasta în măsura în care dispozițiile menționate vizează operațiuni realizate în Statele Unite, în Mexic și în Brazilia;
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.
- 22 Comisia solicită Tribunalului:
- respingerea acțiunii;
 - obligarea reclamantelor la plata cheltuielilor de judecată.

În drept

Cu privire la concluziile având ca obiect anularea articolului 1 alineatul (1) din decizia atacată

23 În cadrul concluziilor în anularea articolului 1 alineatul (1) din decizia atacată, reclamantele contestă calificarea drept ajutor de stat reținut de Comisie în decizia atacată cu privire la schema în litigiu. Acestea invocă, în esență, cinci motive în susținerea prezentelor concluzii, primul, întemeiat pe săvârșirea unei erori de drept în aplicarea de către Comisie a condiției referitoare la caracterul selectiv, al doilea, întemeiat pe o eroare în identificarea sistemului de referință, al treilea, întemeiat pe lipsa caracterului selectiv al măsurii întrucât distincția pe care o introduce aceasta ar rezulta din natura sau din economia sistemului în care se înscrie, al patrulea, întemeiat pe faptul că măsura în discuție nu ar conferi niciun avantaj societăților cărora li se aplică schema în litigiu și, al cincilea, întemeiat, în ceea ce privește atât criteriul caracterului selectiv, cât și criteriul existenței unui avantaj, pe nemotivarea deciziei atacate.

24 Este necesar să se examineze mai întâi primul motiv.

25 Reclamantele susțin că schema în litigiu nu prezintă caracter selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE și că este vorba în realitate despre o măsură generală care poate fi

aplicat? oric?rei întreprinderi impozabile în Spania. Comisia ar fi aplicat, a?adar, în mod gre?it dispozi?iile articolului 107 alineatul (1) TFUE atunci când a stabilit caracterul selectiv al m?surii în litigiu.

26 Reclamantele adaug? c? revenea Comisiei sarcina de a demonstra existen?a unei categorii de întreprinderi c?reia îi era rezervat? m?sura în litigiu, ceea ce aceasta nu ar fi f?cut.

27 Comisia sus?ine c? analiza caracterului selectiv realizat? în decizia atacat? este în conformitate cu jurispruden?a, deoarece pleac? de la defini?ia cadrului de referin?? pertinent ?i continu? prin a constata existen?a unei excep?ii create prin m?sura în litigiu.

28 Comisia se întemeiaz? de asemenea pe existen?a unei analogii între un avantaj acordat în cazul unui export de capital, cum ar fi situa?ia în ceea ce prive?te m?sura în litigiu, ?i un avantaj acordat în cazul unui export de bunuri, ipotez? în care s?a statuat deja c? un asemenea avantaj constituie o m?sur? selectiv?.

29 Înainte de a examina, în lumina circumstan?elor din spe??, temeinicia prezentului motiv, este necesar, dup? ce s?a amintit c? caracterul selectiv este unul dintre criteriile cumulative care permit calificarea unei m?suri drept ajutor de stat, s? se precizeze condi?iile care trebuie îndeplinite pentru a permite Comisiei s? stabileasc? în mod întemeiat caracterul selectiv al unei m?suri.

Criterii de determinare a existen?ei unui ajutor de stat

30 Potrivit articolului 107 alineatul (1) TFUE:

„Cu excep?ia derog?rilor prev?zute de tratate, sunt incompatibile cu pia?a intern? ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice form?, care denatureaz? sau amenin?? s? denatureze concuren?a prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în m?sura în care acestea afecteaz? schimburile comerciale dintre statele membre.”

31 Potrivit jurispruden?ei, pentru calificarea drept ajutor de stat este necesar? îndeplinirea tuturor condi?iilor prev?zute la articolul 107 alineatul (1) TFUE (a se vedea Hot?rârea Cur?ii din 24 iulie 2003, Altmark Trans ?i Regierungspräsidium Magdeburg, C?280/00, Rec., p. I?7747, punctul 74 ?i jurispruden?a citat?).

32 Articolul 107 alineatul (1) TFUE subordoneaz? calificarea unei m?suri na?ionale drept ajutor de stat îndeplinirii urm?toarelor condi?ii: finan?area unei astfel de m?suri de c?tre stat sau prin intermediul resurselor de stat, existen?a unui avantaj pentru o întreprindere, caracterul selectiv al m?surii respective, precum ?i inciden?a acesteia din urm? asupra schimburilor comerciale dintre statele membre ?i denaturarea concuren?ei care rezult? din aceasta (Hot?rârea Cur?ii din 15 iunie 2006, Air Liquide Industries Belgium, C?393/04 ?i C?41/05, Rec., p. I?5293, punctul 28).

Metoda de analiz? aplicabil? caracterului selectiv în materie fiscal?

33 Dintr-o jurispruden?? constant? rezult? c? articolul 107 alineatul (1) TFUE impune s? se stabileasc? dac?, în cadrul unui regim juridic determinat, o m?sur? na?ional? este de natur? s? favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în raport cu altele care s?ar afla, din perspectiva obiectivului urm?rit de regimul respectiv, într-o situa?ie de fapt ?i de drept comparabil? (a se vedea Hot?rârea Cur?ii din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C?88/03, Rec., p. I?7115, punctul 54 ?i jurispruden?a citat?, Hot?rârea Cur?ii din 15 noiembrie 2011, Comisia ?i Spania/Government of Gibraltar ?i Regatul Unit, C?106/09 P ?i C?107/09 P, Rep., p.

I?11113, punctul 75 ?i jurispruden?a citat?, ?i Hot?rârea Tribunalului din 22 ianuarie 2013, Salzgitter/Comisia, T?308/00 RENV, punctul 116).

34 Determinarea regimului juridic pertinent, calificat drept „cadru de referin?ă”, prezint? o importan?ă sporit? în cazul m?surilor fiscale, deoarece existen?a însuși a unui avantaj nu poate fi stabilit? decât prin raportare la o impozitare „normală” (Hot?rârea Portugalia/Comisia, punctul 33 de mai sus, punctul 56).

35 Pentru a aprecia dac? o m?sura fiscal? are caracter selectiv, trebuie s? se examineze, a?adar, dac?, având în vedere cadrul de referin?ă, această m?sura constituie un avantaj pentru anumite întreprinderi în raport cu altele care se afl? într-o situa?ie juridic? ?i de fapt comparabil? (Hot?rârea Portugalia/Comisia, punctul 33 de mai sus, punctul 56).

36 Cu toate acestea, chiar ?i în cazul în care exist? în cadrul de referin?ă o asemenea diferen?ă de tratament între situa?ii factuale ?i juridice comparabile, potrivit unei jurispruden?e constante, no?iunea de ajutor de stat nu are în vedere m?surile de stat care introduc o diferen?iere între întreprinderi ?i sunt, prin urmare, *a priori* selective, dac? diferen?ierea men?ionat? rezult? din natura sau din economia sistemului din care acestea fac parte (Hot?rârea Portugalia/Comisia, punctul 33 de mai sus, punctul 52).

37 Rezult? din cele de mai sus c?, într-o prim? etap?, calificarea unei m?suri fiscale na?ionale drept „selectivă” presupune identificarea ?i examinarea prealabil? a regimului fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauz?. În raport cu acest regim fiscal comun sau „normal” trebuie s? se aprecieze, într-o a doua etap?, eventualul caracter selectiv al avantajului conferit prin m?sura fiscal? în cauz?, verificându-se dac? aceasta derog? de la sistemul comun respectiv în m?sura în care introduce diferen?ieri între operatorii care se g?sesc, din perspectiva obiectivului urm?rit de sistemul fiscal al statului membru respectiv, într-o situa?ie de drept ?i de fapt comparabil? (Hot?rârea Tribunalului din 7 martie 2012, British Aggregates/Comisia, T?210/02 RENV, punctul 49). Dac? este cazul, într-o a treia etap?, trebuie s? se examineze dac? statul membru în cauz? a reușit s? demonstreze c? m?sura este justificat? de natura sau de economia sistemului în care se înscrie (Hot?rârea Portugalia/Comisia, punctul 33 de mai sus, punctul 53).

Necesitatea de a identifica o categorie de întreprinderi favorizate prin m?sura în cauz?

38 Criteriul caracterului selectiv al unei m?suri permite s? se disting? ajutoarele de stat de m?surile generale de politic? fiscal? sau economic? aplicate de statele membre (a se vedea în acest sens Hot?rârea Air Liquide Industries Belgium, punctul 32 de mai sus, punctul 32).

39 În această privin?ă, Curtea a statuat c? se poate re?ine caracterul selectiv al unei m?suri chiar ?i în cazul în care aplicarea acesteia nu este limitat? la un sector de activitate delimitat cu precizie.

40 Astfel, Curtea a admis existen?a unui ajutor de stat în ipoteza în care un sector de activitate era „vizat în principal” de o m?sura sau chiar atunci când erau vizate mai multe sectoare (Hot?rârea Cur?ii din 12 iulie 1990, COFAZ/Comisia, C?169/84, Rec., p. I?3083, punctele 22 ?i 23, ?i Hot?rârea Cur?ii din 20 noiembrie 2003, GEMO, C?126/01, Rec., p. I?13769, punctele 37-39).

41 Curtea a admis de asemenea c? o m?sura aplicabil? întreprinderilor produc?toare de bunuri corporale era selectiv? (Hot?rârea Cur?ii din 8 noiembrie 2001, Adria?Wien Pipeline ?i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C?143/99, Rec., p. I?8365, punctul 40).

42 Pe de alt? parte, Curtea a statuat c? o m?sura de care nu beneficiaz? decât întreprinderi

dintr-un sector geografic determinat îşi pierde caracterul de măsură generală de politică fiscală sau economică (a se vedea în acest sens Hotărârea Curţii din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, C-156/98, Rec., p. I-6857, punctul 23).

43 Tribunalul a calificat drept selectivă chiar şi o măsură aplicabilă pentru o perioadă limitată. Astfel, acesta a statuat că era selectivă o măsură care, având în vedere perioada scurtă la care se aplică, nu era de fapt accesibilă decât întreprinderilor care iniţiaseră deja demersurile în cauză, celor care cel puţin intenţionaseră să o facă sau celor care erau pregătite să întreprindă o asemenea iniţiativă într-un termen foarte scurt (a se vedea în acest sens Hotărârea Tribunalului din 4 septembrie 2009, Italia/Comisia, T-211/05, Rep., p. II-2777, punctele 120 şi 121).

44 În cazul în care categoria beneficiarilor de ajutor este deosebit de largă sau variată, delimitarea acestei categorii este uneori mai puţin determinantă pentru a aprecia dacă măsura în cauză prezintă caracter selectiv decât delimitarea întreprinderilor excluse (a se vedea în acest sens Hotărârea Tribunalului din 29 septembrie 2000, CETM/Comisia, T-55/99, Rec., p. II-3207, punctele 39, 40 şi 47).

45 Din jurisprudenţa citată la punctele 31-44 de mai sus reiese că determinarea unei categorii de întreprinderi care sunt singurele favorizate de măsura în cauză este o condiţie necesară pentru stabilirea existenţei unui ajutor de stat.

46 O asemenea interpretare a noţiunii de caracter selectiv este conformă cu însuşi modul de redactare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, care prevede că avantajul trebuie să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri”.

47 În plus, astfel cum s-a arătat la punctele 33 şi 37 de mai sus, atunci când se referă la metoda de analiză descrisă la punctele menţionate, Curtea aminteşte că articolul 107 alineatul (1) TFUE impune să se stabilească dacă, în cadrul unui regim juridic determinat, o măsură naţională este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în raport cu altele care s-ar găsi, din perspectiva obiectivului urmărit de regimul respectiv, într-o situaţie de drept şi de fapt comparabilă (Hotărârea Portugalia/Comisia, punctul 33 de mai sus, punctul 54).

48 Or, în cazul în care măsura în cauză, deşi ar constitui o derogare de la regimul fiscal comun sau „normal”, este potenţial accesibilă tuturor întreprinderilor, nu se poate proceda la compararea, din perspectiva obiectivului urmărit de regimul comun sau „normal”, a situaţiei de drept şi de fapt a unor întreprinderi care pot beneficia de măsură cu cea a unor întreprinderi care nu pot beneficia de aceasta.

49 Rezultă din cele de mai sus că, pentru ca cerinţa caracterului selectiv să fie îndeplinită, trebuie în orice caz să se identifice o categorie de întreprinderi care sunt singurele favorizate de măsura în cauză şi că, în ipoteza vizată la punctul 48 de mai sus, caracterul selectiv nu poate rezulta din simpla constatare că a fost instituită o derogare de la un regim comun sau „normal” de impozitare.

50 Pe de altă parte, revine Comisiei sarcina de a demonstra că o măsură introduce distincţii între întreprinderi care se găsesc, din perspectiva obiectivului urmărit, într-o situaţie de fapt şi de drept comparabilă (Hotărârea Curţii din 8 septembrie 2011, Comisia/Întreprinderile de Jos, C-279/08 P, Rep., p. I-7671, punctul 62).

51 În Hotărârea Comisia/Întreprinderile de Jos, punctul 50 de mai sus (punctul 63), Curtea a constatat astfel că se demonstrase în suficientă măsură de către Comisie, în decizia atacată, că numai un grup special de mari întreprinderi industriale care erau active în comerţul dintre statele membre

beneficiau de un avantaj care nu era disponibil pentru celelalte întreprinderi. Comisia reușește, așadar, în cauza în care a fost pronunțată această hotărâre, să demonstreze că măsura în cauză se aplica în mod selectiv anumitor întreprinderi sau producerii anumitor bunuri.

52 De asemenea, în Hotărârea Comisia vs Spania/Government of Gibraltar vs Regatul Unit, punctul 33 de mai sus (punctul 96), Curtea a constatat că se demonstrase în suficientă măsură de către Comisie, în decizia atacată, că anumite întreprinderi, și anume societățile „offshore”, beneficiau de avantaje selective.

53 Prin urmare, este necesar să se examineze în speță dacă diferitele motive pe care Comisia s-a bazat în decizia atacată pentru a stabili caracterul selectiv al măsurii în litigiu, reluate de aceasta în cursul procedurii jurisdicționale, permit să se demonstreze caracterul selectiv al acestei măsuri.

54 În primul rând, pentru a stabili caracterul selectiv al măsurii în litigiu, Comisia s-a bazat, în decizia atacată, în principal pe existența unei derogări în raport cu un cadru de referință. Astfel, în opinia sa, cadrul de referință pe care l-a reținut pentru evaluarea caracterului selectiv al măsurii în litigiu era reprezentat „de sistemul spaniol general de impozitare a societăților comerciale și, mai exact, de normele privind regimul fiscal al fondului comercial financiar în cadrul acestui sistem fiscal” [considerentul (118) al deciziei atacate]. Comisia a apreciat, ca observație „preliminară și cu caracter subsidiară”, că măsura în litigiu constituia o excepție de la sistemul contabil spaniol [considerentul (121) al deciziei atacate]. Pe de altă parte, aceasta a arătat că măsura în litigiu avea drept consecință aplicarea în privința întreprinderilor impozabile în Spania care achiziționează titluri de participare în societăți cu sediul în străinătate a unui tratament fiscal diferit de cel aplicat întreprinderilor impozabile în Spania care achiziționează titluri de participare în societăți cu sediul în Spania, deși aceste două categorii de întreprinderi se găsesc în situații comparabile [considerentele (122) și (136) ale deciziei atacate]. Întemeindu-se pe o asemenea diferență de tratament, Comisia a concluzionat că măsura în litigiu „reprezent[ă] o derogare de la sistemul de referință” [considerentul (125) al deciziei atacate].

55 Comisia a aplicat, așadar, în decizia atacată, metoda de analiză descrisă la punctele 33-37 de mai sus.

56 Or, după cum susțin reclamantele în mod întemeiat, aplicarea metodei de analiză descrise la punctele 33-37 de mai sus nu poate conduce, în speță, la constatarea caracterului selectiv al măsurii în litigiu. Astfel, existența, chiar dacă se presupune că este stabilită, a unei derogări sau a unei excepții de la cadrul de referință identificat de Comisie nu permite, în sine, stabilirea faptului că măsura în litigiu favorizează „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, în cazul în care această măsură este accesibilă, *a priori*, oricărei întreprinderi.

57 Astfel, trebuie arătat, mai întâi, că măsura în litigiu se aplică tuturor achizițiilor de titluri de participare de cel puțin 5 % în întreprinderi străine și care sunt deținute neîntrerupt timp de cel puțin un an. Aceasta nu vizează, așadar, nicio categorie specifică de întreprinderi sau de producere a anumitor bunuri, ci o categorie de operațiuni economice.

58 Este adevărat că, în anumite cazuri, unele întreprinderi pot fi excluse, *de facto*, din domeniul de aplicare al unei măsuri care se prezintă totuși ca fiind o măsură generală (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța, 6/69 și 11/69, Rec., p. 523, punctele 20 și 21, și Hotărârea Curții Comisia vs Spania/Government of Gibraltar vs Regatul Unit, punctul 33 de mai sus, punctele 101 și 107).

59 În speță, pentru a beneficia de măsura în litigiu, o întreprindere trebuie să procedeze la

achiziționarea de acțiuni ale unei societăți străine [considerentele (26) și (32) ale deciziei atacate].

60 Trebuie arătat că o asemenea operațiune, pur financiară, nu impune, *a priori*, întreprinderii care face achiziția să își modifice activitatea și, în fond, nu implică, în principiu, pentru această întreprindere, decât o răspundere limitată la valoarea investiției realizate.

61 În această privință, trebuie amintit că o măsură a cărei aplicare este independentă de natura activității întreprinderilor nu este, *a priori*, selectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punctul 41 de mai sus, punctul 36).

62 În plus, măsura în litigiu nu stabilește niciun quantum minim corespunzător pragului minim de 5 % de participare menționat la punctul 57 de mai sus și nu rezervă, așadar, *de facto* beneficiul pe care îl acordă întreprinderilor care dispun de resurse financiare suficiente în acest scop, spre deosebire de măsura în discuție în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea Tribunalului din 9 septembrie 2009, Diputación Foral de Álava și alții/Comisia (T-227/01-T-229/01, T-265/01, T-266/01 și T-270/01, Rep., p. II-3029, punctele 161 și 162).

63 În sfârșit, măsura în litigiu prevede acordarea unui avantaj fiscal pe baza unei condiții legate de achiziționarea unor bunuri economice specifice, și anume titluri de participare în societăți străine.

64 Or, în Hotărârea Germania/Comisia, punctul 42 de mai sus (punctul 22), Curtea a statuat că o degrevare fiscală de care beneficiază contribuabilii care vând anumite bunuri economice și pot deduce beneficiul care rezultă din acestea în cazul achiziționării de titluri de participare în societăți comerciale pe acțiuni cu sediul în anumite regiuni le conferea acestor contribuabili un avantaj care, fiind o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici, nu constituia un ajutor în sensul dispozițiilor pertinente ale tratatului.

65 Măsura în litigiu nu exclude, așadar, *a priori*, nicio categorie de întreprinderi de la aplicarea sa.

66 Prin urmare, chiar dacă se presupune că măsura în litigiu constituie o derogare de la cadrul de referință reținut de Comisie, această circumstanță nu ar fi, în orice caz, un motiv care să permită stabilirea faptului că măsura respectivă favorizează „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

67 În al doilea rând, Comisia precizat că „măsura în litigiu [era] selectivă în sensul că favoriz[a] doar anumite grupuri de întreprinderi care desfășurau anumite investiții în străinătate” [considerentul (102) al deciziei atacate]. Comisia a arătat că o măsură de care nu beneficiau decât întreprinderile care îndeplineau condițiile de acordare a acesteia era selectivă „de drept”, fără a fi necesar să se verifice dacă, prin efectele sale, măsura în cauză era susceptibilă să confere un avantaj numai anumitor întreprinderi sau producerii anumitor bunuri.

68 Nici acest alt motiv al deciziei atacate nu permite însă stabilirea caracterului selectiv al măsurii în litigiu.

69 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 107 alineatul (1) TFUE distinge intervențiile statului în funcție de efectele lor (Hotărârea Curții din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, 173/73, Rec., p. 709, punctul 27, și din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia, C-159/01, Rec., p. I-4461, punctul 51). Prin urmare, trebuie să se aprecieze, pe baza efectelor măsurii în cauză, dacă această măsură constituie un ajutor de stat, în special deoarece este selectivă (a se vedea

În acest sens Hotărârea Comisia ?i Spania/Government of Gibraltar ?i Regatul Unit, punctul 33 de mai sus, punctele 87 ?i 88).

70 În plus, în Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, punctul 42), Curtea a statuat c? faptul c? numai contribuabilii care îndeplinesc condi?iile de aplicare ale m?surii în discu?ie în cauza men?ionat? pot beneficia de m?sura respectiv? nu poate, în sine, s? îi confere acesteia un caracter selectiv.

71 În sfâr?it, în Hotărârea Comisia ?i Spania/Government of Gibraltar ?i Regatul Unit, punctul 33 de mai sus (punctele 103, 104 ?i 107), Curtea a statuat c? nu orice distinc?ie fiscal? implic? existen?a unui ajutor ?i c?, pentru ca o distinc?ie fiscal? s? poat? fi calificat? drept ajutor, este necesar s? se poat? identifica o categorie specific? de întreprinderi care pot fi distinse pe baza unor caracteristici specifice.

72 Or, abordarea propus? de Comisie ar putea, contrar jurispruden?ei men?ionate la punctul 71 de mai sus, s? conduc? la constatarea existen?ei unui caracter selectiv pentru orice m?sur? fiscal? a c?rei acordare este subordonat? anumitor condi?ii, chiar dac? întreprinderile beneficiare nu ar avea în comun nicio caracteristic? proprie care s? permit? s? fie distinse de alte întreprinderi, cu excep?ia faptului c? ar putea îndeplini condi?iile de acordare a m?surii respective.

73 În al treilea rând, Comisia a precizat, în considerentul (154) al deciziei atacate, c? „[considera] c?, ?i în cazul de fa?ă, m?sura contestat? urm?re[a] promovarea exportului de capital în afara Spaniei, pentru a consolida pozi?ia societ??ilor spaniole în str?in?tate, îmbun?t??ind astfel competitivitatea beneficiarilor schemei”.

74 În aceast? privin?ă, trebuie amintit c? o m?sur? statal? de care beneficiaz?, f?r? deosebire, toate întreprinderile situate pe teritoriul na?ional nu poate constitui un ajutor de stat în raport cu criteriul caracterului selectiv (Hotărârea Adria?Wien Pipeline ?i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punctul 41 de mai sus, punctul 35).

75 Astfel, în timp ce aprecierea condi?iei prev?zute la articolul 107 alineatul (1) TFUE, referitoare la afectarea schimburilor comerciale dintre statele membre, const? în examinarea aspectului dac? întreprinderile sau producerea de bunuri dintr?un stat membru sunt avantajate în raport cu întreprinderile sau producerea de bunuri din alte state membre, condi?ia referitoare la caracterul selectiv, prev?zut? la acela?i alineat al acestui articol, nu poate fi apreciat? decât la nivelul unui singur stat membru ?i nu rezult? decât dintr?o analiz? a diferen?ei de tratament în ceea ce prive?te exclusiv întreprinderile sau producerea de bunuri din acest stat (a se vedea în acest sens Hotărârea Cur?ii din 11 noiembrie 2004, Spania/Comisia, C-73/03, nepublicat? în Recueil, punctul 28).

76 Prin urmare, faptul c? o m?sur? favorizeaz? întreprinderile impozabile într?un stat membru în raport cu întreprinderile impozabile în celelalte state membre, în special deoarece faciliteaz? achizi?ionarea de titluri de participare de c?tre întreprinderile cu sediul într?un stat membru în capitalul unor întreprinderi cu sediul în str?in?tate, nu are relevan?ă în analiza criteriului caracterului selectiv.

77 Desigur, în Hotărârea Comisia/Fran?a, punctul 58 de mai sus (punctul 20), Curtea a statuat c? un avantaj acordat „numai în favoarea produselor na?ionale exportate pentru a le ajuta s? concureze în celelalte state membre cu produsele originare din aceste state” constituie un ajutor de stat. Totu?i, aceast? referire la produsele originare din celelalte state membre avea în vedere condi?ia referitoare la afectarea concuren?ei ?i a schimburilor comerciale.

78 Aceast? interpretare a Hotărârii Comisia/Fran?a, punctul 58 de mai sus, este confirmat? de

Hotărârea Curții din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, Rec., p. 2855, punctul 8), în care distincția dintre produsele naționale și produsele din celelalte state membre nu apare în examinarea criteriului caracterului selectiv. De asemenea, în Hotărârea Curții din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, Rec., p. I-6717, punctul 120), distincția dintre produsele naționale și produsele din celelalte state membre nu este luată în considerare în cadrul examinării caracterului selectiv al măsurii.

79 Reiese din această jurisprudență că constatarea caracterului selectiv al unei măsuri se întemeiază pe o diferență de tratament între anumite categorii de întreprinderi care intră sub incidența legislației aceluiași stat membru, iar nu pe o diferență de tratament între întreprinderile dintr-un stat membru și cele din alte state membre.

80 Din cele de mai sus rezultă că legea dintre exportul de capital și exportul de bunuri, la care se face referire în considerentul (154) al deciziei atacate, citat la punctul 73 de mai sus, presupunând că ar fi demonstrat, ar permite exclusiv constatarea afectării concurenței și a schimburilor comerciale, iar nu constatarea caracterului selectiv al măsurii în litigiu, care trebuie apreciat într-un cadru național.

81 În al patrulea rând, din jurisprudența anterioară invocată de Comisie nu se poate deduce că instanțele Uniunii au admis deja ca o măsură fiscală să fie calificată drept selectivă fără a se stabili că măsura în cauză favoriza o categorie specifică de întreprinderi sau producerea anumitor bunuri, cu excluderea altor întreprinderi sau a producerii altor bunuri.

82 Astfel, Curtea a statuat că un nivel preferențial de reescontare la export acordat de un stat exclusiv în favoarea produselor naționale exportate pentru a le ajuta să concureze în celelalte state membre cu produsele originare din aceste state constituia un ajutor (Hotărârea Comisia/Franța, punctul 58 de mai sus, punctul 20) și că rambursarea dobânzii aferente creditelor la export (Hotărârea Grecia/Comisia, punctul 78 de mai sus, punctul 8), precum și o deducere fiscală de care nu beneficiază decât întreprinderile care desfășoară activități de export și care realizează anumite investiții vizate de măsurile în cauză (Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia, punctul 78 de mai sus, punctul 120) îndeplinesc condiția caracterului selectiv.

83 În cele trei hotărâri citate la punctul 82 de mai sus, categoria întreprinderilor beneficiare care permitea stabilirea caracterului selectiv al măsurii în cauză o constituia categoria întreprinderilor exportatoare.

84 Or, trebuie să se considere că, deși este extrem de largă, în aceeași măsură ca, de exemplu, categoria întreprinderilor care produc bunuri corporale (a se vedea punctul 37 de mai sus), categoria întreprinderilor exportatoare grupează întreprinderi care pot fi distinse pe baza unor caracteristici comune legate de activitatea lor de export.

85 Jurisprudența citată la punctul 82 de mai sus, referitoare la întreprinderile care desfășoară activități de export, nu permite, așadar, să se stabilească faptul că instanțele Uniunii ar fi admis ca o măsură fiscală să fie calificată drept selectivă în lipsa unei categorii specifice de întreprinderi sau de producere a anumitor bunuri care să poată fi distinse pe baza unor caracteristici specifice.

86 Această analiză nu este repusă în discuție de argumentul Comisiei întemeiat pe faptul că, în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia, punctul 78 de mai sus, avantajul fiscal respectiv privea în special achiziționarea de titluri de participare în societăți străine. Astfel, pentru a putea beneficia de avantajul menționat, întreprinderile trebuiau să achiziționeze titluri de participare în societăți direct legate de activitatea de export de bunuri sau de servicii. În plus, domeniul de aplicare al măsurii calificate drept selectivă de către Curte în acea cauză nu se limita la asemenea achiziționări de titluri de participare, ci includea și alte activități

de export: crearea de sucursale sau de sedii permanente în străinătate, constituirea de filiale direct legate de activitatea de export de bunuri și de servicii, precum și cheltuielile legate de publicitatea pentru lansarea de produse, deschiderea și prospectarea unor piețe străine și participarea la târguri, la expoziții și la alte manifestări similare. În consecință, avantajul conferit de măsura în discuție în cauza în care a fost pronunțat hotărârea menționată era rezervat, contrar situației existente, *a priori*, în speță, anumitor întreprinderi, și anume celor care desfășoară activități de export.

87 Din ansamblul considerațiilor anterioare reiese că, prin intermediul motivelor pe care s-a întemeiat, Comisia nu a stabilit că măsura în litigiu era selectivă.

88 Prin faptul că a stabilit că măsura în litigiu era selectivă, Comisia a aplicat, așadar, în mod greșit dispozițiile articolului 107 alineatul (1) TFUE.

89 Motivul examinat este, prin urmare, fondat. În consecință, se impune anularea articolului 1 alineatul (1) din decizia atacată, fără a fi necesar să se examineze celelalte motive invocate de reclamante în susținerea concluziilor principale.

Cu privire la concluziile având ca obiect anularea articolului 4 din decizia atacată

90 Concluziile reclamantelor care vizează în mod specific articolul 4 din decizia atacată se întemeiază pe o critică a regimului tranzitoriu prevăzut de decizia atacată în vederea recuperării ajutorului în cauză. Reclamantele contestă în special data care servește drept referință pentru determinarea ajutoarelor care pot face obiectul unei recuperări. Prin intermediul concluziilor lor „cu titlu subsidiar” îndreptate împotriva acestui articol, reclamantele urmăresc, așadar, să limiteze posibilitățile de recuperare a ajutoarelor care le-au fost acordate în eventualitatea în care pe baza concluziilor lor principale nu este suprimată orice posibilitate de recuperare a acestor ajutoare. Astfel, concluziile principale formulate de reclamante trebuie să fie interpretate în mod necesar în sensul că vizează obținerea suprimării oricărei posibilități de recuperare a ajutoarelor și, așadar, în orice ipoteză, anularea articolului 4 din decizia atacată.

91 În plus, ar fi foarte formalist să se considere că reclamantele nu urmăresc, prin intermediul concluziilor lor principale, să obțină anularea articolului 4 din decizia atacată, care este temeiul legal al recuperării ajutorului, în condițiile în care reclamantele nu pot ataca această decizie decât în măsura în care riscă să fie supuse unei măsuri de recuperare (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 9 iunie 2011, Comitato „Venezia vuole vivere” și alții/Comisia, C-71/09 P, C-73/09 P și C-76/09 P, Rep., p. I-4727, punctul 56).

92 În consecință, trebuie să se considere că, deși reclamantele nu prezintă concluzii în anularea articolului 4 din decizia atacată, care privește recuperarea ajutorului, decât cu „titlu subsidiar”, acestea urmăresc în mod necesar să obțină, inclusiv cu titlu principal, anularea dispoziției care constituie temeiul legal al recuperării ajutorului de care au beneficiat.

93 Or, temeinicia motivului examinat mai sus, referitor la lipsa caracterului selectiv al măsurii în litigiu, determină anularea nu numai a articolului 1 alineatul (1) din decizia atacată, care constată existența ajutorului, ci și a articolului 4 din această decizie, care prevede recuperarea acestui ajutor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

94 Potrivit articolului 87 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Tribunalului, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată, conform concluziilor

reclamantelor.

Pentru aceste motive,

TRIBUNALUL (Camera a doua extins?)

declar? dac? hot?r??te:

1) Anuleaz? articolul 1 alineatul (1) ?i articolul 4 din Decizia 2011/282/UE a Comisiei din 12 ianuarie 2011 privind amortizarea fiscal? a fondului comercial financiar ?n cazul achizi?ion?rii unor titluri de participare str?ine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pus? ?n aplicare de Spania.

2) Oblig? Comisia European? la plata cheltuielilor de judecat?.

Martins Ribeiro

Forwood

Bieli?nas

Gervasoni

Madise

Pronun?at? astfel ?n ?edin?? public? la Luxemburg, la 7 noiembrie 2014.

Semn?turi

* Limba de procedur?: spaniola