

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 87 alineatul (1) CE”

În cauza T-219/10,

Autogrill España, SA, cu sediul în Madrid (Spania), reprezentată 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,

reclamant,

împotriva

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

pârât,

având ca obiect anularea articolului 1 alineatul (1) și a articolului 4 din Decizia 2011/5/CE a Comisiei 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),

TRIBUNALUL (Camera a doua extins?),

compus din doamna M. E. Martins Ribeiro, președinte, și domnii N. J. Forwood, E. Bielișnas, 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 administrativă

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 preluat 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 a schemei în litigiu. 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.

Decizia atacată

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 achizițării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pus în aplicare de Spania (JO 2011, L 7, p. 48, denumit în continuare „decizia atacată”).

9 Măsura în litigiu prevede că, în cazul achizițării de către o întreprindere impozabilă în Spania a unor titluri de participare într-o „întreprindere 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 calificat drept „întreprindere străină”, o întreprindere trebuie să fie supus unui impozit similar celui aplicabil în Spania și venitul său trebuie să provină în principal din activități comerciale desfășurate în străinătate [considerentul (21) al deciziei atacate].

10 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, făr a fi

lichidate, î?i transfer? toate activele ?i pasivele unei alte întreprinderi existente sau unei întreprinderi pe care o formeaz?, în schimbul emiterii, c?tre ac?ionarii lor, de titluri care reprezint? capitalul celeilalte întreprinderi [considerentul (23) al deciziei atacate].

11 O achizi?ionare de titluri de participare este definit? în decizia atacat? ca fiind o opera?iune prin care o întreprindere achizi?ioneaz? titluri de participare în capitalul altei întreprinderi f?r? a ob?ine o majoritate sau controlul asupra drepturilor de vot ale întreprinderii ?int? [considerentul (23) al deciziei atacate].

12 Pe de alt? parte, în decizia atacat? se precizeaz? c?, potrivit m?surii în litigiu, fondul comercial financiar se determin? prin deducerea valorii de pia?? pentru activele corporale ?i necorporale ale întreprinderii achizi?ionate din pre?ul de achizi?ie pl?tit pentru titlul de participare. Se precizeaz? de asemenea c? conceptul de fond comercial financiar, astfel cum îl are în vedere m?sura în litigiu, introduce, în domeniul achizi?ion?rii de titluri de participare, o no?iune utilizat? de obicei în cesionarea de active sau în tranzac?iile de combin?ri de întreprinderi [considerentul (20) al deciziei atacate].

13 În sfâr?it, trebuie ar?tat c?, potrivit dreptului fiscal spaniol, o achizi?ionare de titluri de participare de c?tre o întreprindere impozabil? în Spania într-o societate cu sediul în Spania nu permite contabilizarea separat?, în scopuri fiscale, a fondului comercial financiar care provine din această achizi?ie. În schimb, tot potrivit dreptului fiscal spaniol, fondul comercial financiar poate fi amortizat în cazul unei combin?ri de întreprinderi [considerentul (19) al deciziei atacate].

14 Decizia atacat? declar? schema în litigiu incompatibil? cu pia?a comun? [articolul 1 alineatul (1) din decizia atacat?]. Articolul 4 din această decizie prevede, între altele, recuperarea de c?tre Regatul Spaniei a ajutoarelor acordate.

15 Comisia a men?inut deschis? procedura în ceea ce prive?te achizi?ion?rile unor titluri de participare realizate în afara Uniunii, întrucât Regatul Spaniei s?a angajat s? furnizeze elemente noi referitoare la obstacolele în calea fuziunilor transfrontaliere existente, în opinia sa, în afara Uniunii.

Procedura ?i concluziile p?r?ilor

16 Prin cererea introductiv? depus? la grefa Tribunalului la 14 mai 2010, reclamanta, Autogrill España, SA, a introdus prezenta ac?iune.

17 Reclamanta solicit? Tribunalului:

- anularea articolului 1 alineatul (1) din decizie în m?sura în care declar? c? schema în litigiu con?ine elemente de ajutor de stat;
- cu titlu subsidiar, anularea articolului 1 alineatul (1) din decizia atacat? în m?sura în care declar? c? schema în litigiu cuprinde elemente de ajutor de stat atunci când este aplicat? în cazul achizi?ion?rii de participa?ii care implic? dobândirea controlului asupra societ??ii în cauz?;
- cu titlu subsidiar, anularea articolului 4 din decizia atacat? în m?sura în care prevede recuperarea ajutoarelor pentru opera?iunile realizate anterior public?rii deciziei atacate în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*;
- obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecat?.

18 Comisia solicit? Tribunalului:

- respingerea acțiunii;
- obligarea reclamantei la plata cheltuielilor de judecată.

În drept

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

19 În cadrul concluziilor în anularea articolului 1 alineatul (1) din decizia atacată, reclamanta contestă calificarea drept ajutor de stat reținut de Comisie în decizia atacată cu privire la schema în litigiu. Aceasta invocă, în esență, patru motive în susținerea acestor concluzii, primul, întemeiat pe săvârșirea unei erori de drept în aplicarea de către Comisie a condiției referitoare la caracterul selectiv, al doilea, 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 treilea, întemeiat pe faptul că măsura în discuție nu ar conferi niciun avantaj societăților cărora li se aplică schema în litigiu și, al patrulea, întemeiat, în ceea ce privește atât criteriul caracterului selectiv, cât și criteriul existenței unui avantaj, pe nemotivarea deciziei atacate.

20 Este necesar să se examineze mai întâi primul motiv.

21 Reclamanta susține că schema în litigiu nu prezintă caracter selectiv în sensul articolului 87 alineatul (1) CE și că este vorba în realitate despre o măsură generală care poate fi aplicată oricărei întreprinderi impozabile în Spania. Comisia ar fi aplicat, așadar, în mod greșit dispozițiile articolului 87 alineatul (1) CE atunci când a stabilit caracterul selectiv al măsurii în litigiu.

22 Reclamanta adaugă că revine Comisiei sarcina de a demonstra existența unei categorii de întreprinderi cărora îi era rezervată măsura în litigiu, ceea ce aceasta nu ar fi făcut.

23 Comisia susține că analiza caracterului selectiv al măsurii în litigiu, astfel cum a fost realizată în decizia atacată, este în conformitate cu jurisprudența, deoarece pleacă de la definiția cadrului de referință pertinent și continuă prin a constata existența unei excepții create prin măsura în litigiu.

24 Comisia se întemeiază de asemenea pe existența unei analogii între un avantaj acordat în cazul unui export de capital, cum ar fi situația în ceea ce privește măsura în litigiu, și un avantaj acordat în cazul unui export de bunuri, ipoteză în care s-a statuat deja că un asemenea avantaj constituie o măsură selectivă.

25 Înainte de a examina, în lumina circumstanțelor din speță, temeinicia prezentului motiv, este necesar, după ce s-a amintit că caracterul selectiv este unul dintre criteriile cumulative care permit calificarea unei măsuri drept ajutor de stat, să se precizeze condițiile care trebuie îndeplinite pentru a permite Comisiei să stabilească în mod întemeiat caracterul selectiv al unei măsuri.

Criterii de determinare a existenței unui ajutor de stat

26 Potrivit articolului 87 alineatul (1) CE:

„Cu excepția derogărilor prevăzute de tratate, sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau ameninșă denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre.”

27 Potrivit jurisprudenței, pentru calificarea drept ajutor de stat este necesară îndeplinirea tuturor condițiilor prevăzute la articolul 87 alineatul (1) CE (a se vedea Hotărârea Curții din 24 iulie 2003, *Altmark Trans și Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, Rec., p. I-7747, punctul 74 și jurisprudența citată).

28 Articolul 87 alineatul (1) CE subordonează calificarea unei măsuri naționale drept ajutor de stat îndeplinirii următoarelor condiții: finanțarea unei astfel de măsuri de către stat sau prin intermediul resurselor de stat, existența unui avantaj pentru o întreprindere, caracterul selectiv al măsurii respective, precum și incidența acesteia din urmă asupra schimburilor comerciale dintre statele membre și denaturarea concurenței care rezultă din aceasta (Hotărârea Curții din 15 iunie 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 și C-41/05, Rec., p. I-5293, punctul 28).

Metoda de analiză aplicabilă caracterului selectiv în materie fiscală

29 Dintr-o jurisprudență constantă rezultă că articolul 87 alineatul (1) CE impune să se stabilească dacă, în cadrul unui regim juridic determinat, o măsură națională este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în raport cu altele care s-ar afla, din perspectiva obiectivului urmărit de regimul respectiv, într-o situație de fapt și de drept comparabilă (a se vedea Hotărârea Curții din 6 septembrie 2006, *Portugalia/Comisia*, C-88/03, Rec., p. I-7115, punctul 54 și jurisprudența citată, Hotărârea Curții din 15 noiembrie 2011, *Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit*, C-106/09 P și C-107/09 P, Rep., p. I-11113, punctul 75 și jurisprudența citată, și Hotărârea Tribunalului din 22 ianuarie 2013, *Salzgitter/Comisia*, T-308/00 RENV, punctul 116).

30 Determinarea regimului juridic pertinent, calificat drept „cadru de referință”, prezintă o importanță sporită în cazul măsurilor fiscale, deoarece existența însăși a unui avantaj nu poate fi stabilită decât prin raportare la o impozitare „normală” (Hotărârea *Portugalia/Comisia*, punctul 29 de mai sus, punctul 56).

31 Pentru a aprecia dacă o măsură fiscală are caracter selectiv, trebuie să se examineze, așadar, dacă, având în vedere cadrul de referință, această măsură constituie un avantaj pentru anumite întreprinderi în raport cu altele care se află într-o situație juridică și de fapt comparabilă (Hotărârea *Portugalia/Comisia*, punctul 29 de mai sus, punctul 56).

32 Cu toate acestea, chiar și în cazul în care există în cadrul de referință o asemenea diferență de tratament între situații factuale și juridice comparabile, potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea de ajutor de stat nu are în vedere măsurile de stat care introduc o diferențiere între întreprinderi și sunt, prin urmare, *a priori* selective, dacă diferențierea menționată rezultă din natura sau din economia sistemului din care acestea fac parte (Hotărârea *Portugalia/Comisia*, punctul 29 de mai sus, punctul 52).

33 Rezultă din cele de mai sus că, într-o primă etapă, calificarea unei măsuri fiscale naționale drept „selectivă” presupune identificarea și examinarea prealabilă a regimului fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză. În raport cu acest regim fiscal comun sau „normal” trebuie să se aprecieze, într-o a doua etapă, eventualul caracter selectiv al avantajului conferit prin măsura fiscală în cauză, verificându-se dacă aceasta derogă de la sistemul comun respectiv

în măsura în care introduce diferențieri între operatorii care se găsesc, din perspectiva obiectivului urmărit de sistemul fiscal al statului membru respectiv, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (Hotărârea Tribunalului din 7 martie 2012, *British Aggregates/Comisia*, T-210/02 RENV, punctul 49). Dacă este cazul, într-o a treia etapă, trebuie să se examineze dacă statul membru în cauză a reușit să demonstreze că măsura este justificată de natura sau de economia sistemului în care se înscrie (Hotărârea Portugalia/Comisia, punctul 29 de mai sus, punctul 53).

Necesitatea de a identifica o categorie de întreprinderi favorizate prin măsura în cauză

34 Criteriul caracterului selectiv al unei măsuri permite să se distingă ajutoarele de stat de măsurile generale de politică fiscală sau economică aplicate de statele membre (a se vedea în acest sens Hotărârea *Air Liquide Industries Belgium*, punctul 28 de mai sus, punctul 32).

35 În această privință, Curtea a statuat că se poate reține caracterul selectiv al unei măsuri chiar și în cazul în care aplicarea acesteia nu este limitată la un sector de activitate delimitat cu precizie.

36 Astfel, Curtea a admis existența unui ajutor de stat în ipoteza în care un sector de activitate era „vizat în principal” de o măsură sau chiar atunci când erau vizate mai multe sectoare (Hotărârea Curții din 12 iulie 1990, *COFAZ/Comisia*, C-169/84, Rec., p. I-3083, punctele 22 și 23, și Hotărârea Curții din 20 noiembrie 2003, *GEMO*, C-126/01, Rec., p. I-13769, punctele 37-39).

37 Curtea a admis de asemenea că o măsură aplicabilă întreprinderilor producătoare de bunuri corporale era selectivă (Hotărârea Curții din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec., p. I-8365, punctul 40).

38 Pe de altă parte, Curtea a statuat că o măsură de care nu beneficiază decât întreprinderi dintr-un sector geografic determinat își pierde caracterul de măsură generală de politică fiscală sau economică (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 19 septembrie 2000, *Germania/Comisia*, C-156/98, Rec., p. I-6857, punctul 23).

39 Tribunalul a calificat drept selectivă chiar și o măsură aplicabilă pentru o perioadă limitată. Astfel, acesta a statuat că era selectivă o măsură care, având în vedere perioada scurtă în care se aplică, este accesibilă decât întreprinderilor care permit îndeplinirea condițiilor pentru a beneficia de aceasta, nu era de fapt accesibilă decât întreprinderilor care inițiaseră deja demersurile în cauză, celor care cel puțin intenționaseră să o facă sau celor care erau pregătite să întreprindă o asemenea inițiativă 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 și 121).

40 În cazul în care categoria beneficiarilor de ajutor este deosebit de largă sau variată, delimitarea acestei categorii este uneori mai puțin 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 și 47).

41 Din jurisprudența citată la punctele 27-40 de mai sus reiese că determinarea unei categorii de întreprinderi care sunt singurele favorizate de măsura în cauză este o condiție necesară pentru stabilirea existenței unui ajutor de stat.

42 O asemenea interpretare a noțiunii de caracter selectiv este conformă cu însuși modul de redactare a articolului 87 alineatul (1) CE, care prevede că avantajul trebuie să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri”.

43 În plus, astfel cum s-a arătat la punctele 29 și 33 de mai sus, atunci când se referă la metoda de analiză descrisă la punctele menționate, Curtea amintește că articolul 87 alineatul (1) CE impune să se stabilească dacă, în cadrul unui regim juridic determinat, o măsură națională este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în raport cu altele care s-ar găsi, din perspectiva obiectivului urmărit de regimul respectiv, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (Hotărârea Portugalia/Comisia, punctul 29 de mai sus, punctul 54).

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

45 Rezultă din cele de mai sus că, pentru ca cerința caracterului selectiv să fie îndeplinită, trebuie în orice caz să se identifice o categorie de întreprinderi care sunt singurele favorizate de măsura în cauză și că, în ipoteza vizată la punctul 44 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.

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

47 În Hotărârea Comisia/Țările de Jos, punctul 46 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 comerțul 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.

48 De asemenea, în Hotărârea Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit, punctul 29 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.

49 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.

50 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, mai exact, de normele privind tratamentul fiscal al fondului comercial financiar din cadrul acestui sistem fiscal” [considerentul (96) al deciziei atacate]. Comisia a apreciat, ca observație „preliminară și în subsidiar”, că măsura în litigiu constituia o excepție de la sistemul

contabil spaniol [considerentul (97) al deciziei atacate]. Pe de alt? parte, aceasta ar?tat c? m?sura în litigiu avea drept consecin?? aplicarea în privin?a întreprinderilor impozabile în Spania care achizi?ioneaz? titluri de participare în societ??i cu sediul în str?in?tate a unui tratament fiscal diferit de cel aplicat întreprinderilor impozabile în Spania care achizi?ioneaz? titluri de participare în societ??i cu sediul în Spania, de?i aceste dou? categorii de întreprinderi se g?seau în situa?ii comparabile [considerentele (98) ?i (111) ale deciziei atacate]. Întemeindu?se pe o asemenea diferen?? de tratament, Comisia a concluzionat c? m?sura în litigiu „constitu[a] o derogare de la sistemul de referin??” [considerentul (100) al deciziei atacate].

51 Comisia a aplicat, a?adar, în decizia atacat?, metoda de analiz? descris? la punctele 29-33 de mai sus.

52 Or, dup? cum sus?ine reclamanta în mod întemeiat, aplicarea metodei de analiz? descrise la punctele 29-33 de mai sus nu poate conduce, în spe??, la constatarea caracterului selectiv al m?surii în litigiu. Astfel, existen?a, chiar dac? se presupune c? este stabilit?, a unei derog?ri sau a unei excep?ii de la cadrul de referin?? identificat de Comisie nu permite, în sine, stabilirea faptului c? m?sura în litigiu favorizeaz? „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 87 CE, în cazul în care aceast? m?sur? este accesibil?, *a priori*, oric?rei întreprinderi.

53 Astfel, trebuie ar?tat, mai întâi, c? m?sura în litigiu se aplic? tuturor achizi?ion?rilor de titluri de participare de cel pu?in 5 % în întreprinderi str?ine ?i care sunt de?inute neîntrerupt timp de cel pu?in un an. Aceasta nu vizeaz?, a?adar, nicio categorie specific? de întreprinderi sau de producere a anumitor bunuri, ci o categorie de opera?iuni economice.

54 Este adev?rat c?, în anumite cazuri, unele întreprinderi pot fi excluse, *de facto*, din domeniul de aplicare al unei m?suri care se prezint? totu?i ca fiind o m?sur? general? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Cur?ii din 10 decembrie 1969, Comisia/Fran?a, 6/69 ?i 11/69, Rec., p. 523, punctele 20 ?i 21, ?i Hot?rârea Cur?ii Comisia ?i Spania/Government of Gibraltar ?i Regatul Unit, punctul 29 de mai sus, punctele 101 ?i 107).

55 În spe??, pentru a beneficia de m?sura în litigiu, o întreprindere trebuie s? procedeze la achizi?ionarea de ac?iuni ale unei întreprinderi str?ine [considerentele (17) ?i (23) ale deciziei atacate].

56 Trebuie ar?tat c? o asemenea opera?iune, pur financiar?, nu impune, *a priori*, întreprinderii care face achizi?ia s? î?i modifice activitatea ?i, în fond, nu implic?, în principiu, pentru aceast? întreprindere, decât o r?spundere limitat? la valoarea investi?iei realizate.

57 În aceast? privin??, trebuie amintit c? o m?sur? a c?rei aplicare este independent? de natura activit??ii întreprinderilor nu este, *a priori*, selectiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Adria?Wien Pipeline ?i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punctul 37 de mai sus, punctul 36).

58 În plus, m?sura în litigiu nu stabile?te niciun quantum minim corespunz?tor pragului minim de 5 % de participare men?ionat la punctul 53 de mai sus ?i nu rezerv?, a?adar, *de facto* beneficiul pe care îl acord? întreprinderilor care dispun de resurse financiare suficiente în acest scop, spre deosebire de m?sura în discu?ie în cauza în care a fost pronun?at? Hot?rârea Tribunalului din 9 septembrie 2009, Diputación Foral de Álava ?i al?ii/Comisia (T?227/01-T?229/01, T?265/01, T?266/01 ?i T?270/01, Rep., p. II?3029, punctele 161 ?i 162).

59 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.

60 Or, în Hotărârea Germania/Comisia, punctul 38 de mai sus (punctul 22), Curtea a statuat că o dereglare 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.

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

62 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 87 CE.

63 În al doilea rând, Comisia a precizat că „măsura în litigiu [era] selectivă în sensul că favoriz[a] numai anumite grupuri de întreprinderi care efectu[au] anumite investiții în străinătate” [considerentul (89) 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.

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

65 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 87 alineatul (1) CE distinge intervențiile statului în funcție de efectele lor (Hotărârea Curții din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, 173/73, Rec., p. 709, punctul 27, și Hotărârea Curții din 29 aprilie 2004, Pirele 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 și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit, punctul 29 de mai sus, punctele 87 și 88).

66 În plus, în Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, punctul 42), Curtea a statuat că faptul că numai contribuabilii care îndeplinesc condițiile de aplicare ale măsurii în discuție în cauza menționată pot beneficia de măsură respectivă nu poate, în sine, să îi confere acesteia un caracter selectiv.

67 În sfârșit, în Hotărârea Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit, punctul 29 de mai sus (punctele 103, 104 și 107), Curtea a statuat că nu orice distincție fiscală implică existența unui ajutor și că, pentru ca o distincție fiscală să poată fi calificată drept ajutor, este necesar să se poată identifica o categorie specifică de întreprinderi care pot fi distinse pe baza unor caracteristici specifice.

68 Or, abordarea propusă de Comisie ar putea, contrar jurisprudenței menționate la punctul 67 de mai sus, să conducă la constatarea existenței unui caracter selectiv pentru orice măsură fiscală a cărei acordare este subordonată anumitor condiții, chiar dacă întreprinderile beneficiare nu ar avea în comun nicio caracteristică proprie care să permită să fie distinse de alte

întreprinderi, cu excepția faptului că ar putea îndeplini condițiile de acordare a măsurii respective.

69 În al treilea rând, Comisia a precizat, în considerentul (129) al deciziei atacate, că „[considera] că și în cazul de față măsura contestată urmăre[a] favorizarea exportului de capital în afara Spaniei, pentru a consolida poziția întreprinderilor spaniole în străinătate, îmbunătățind astfel competitivitatea beneficiarilor schemei”.

70 În această privință, trebuie amintit că o măsură statală de care beneficiază, fără deosebire, toate întreprinderile situate pe teritoriul național nu poate constitui un ajutor de stat în raport cu criteriul caracterului selectiv (Hotărârea *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punctul 37 de mai sus, punctul 35).

71 Astfel, în timp ce aprecierea condiției prevăzute la articolul 87 alineatul (1) CE, referitoare la afectarea schimburilor comerciale dintre statele membre, constă în examinarea aspectului dacă întreprinderile sau producerea de bunuri dintr-un stat membru sunt avantajate în raport cu întreprinderile sau producerea de bunuri din alte state membre, condiția referitoare la caracterul selectiv, prevăzută la același alineat al acestui articol, nu poate fi apreciată decât la nivelul unui singur stat membru și nu rezultă decât dintr-o analiză a diferenței de tratament în ceea ce privește exclusiv întreprinderile sau producerea de bunuri din acest stat (a se vedea în acest sens Hotărârea *Curții* din 11 noiembrie 2004, *Spania/Comisia*, C-73/03, nepublicată în *Recueil*, punctul 28).

72 Prin urmare, faptul că o măsură favorizează întreprinderile impozabile într-un stat membru în raport cu întreprinderile impozabile în celelalte state membre, în special deoarece facilitează achiziționarea de titluri de participare de către întreprinderile cu sediul într-un stat membru în capitalul unor întreprinderi cu sediul în străinătate, nu are relevanță în analiza criteriului caracterului selectiv.

73 Desigur, în Hotărârea *Comisia/Franța*, punctul 54 de mai sus (punctul 20), Curtea a statuat că un avantaj acordat „numai în favoarea produselor naționale exportate pentru a le ajuta să concureze în celelalte state membre cu produsele originare din aceste state” constituie un ajutor de stat. Totuși, această referire la produsele originare din celelalte state membre avea în vedere condiția referitoare la afectarea concurenței și a schimburilor comerciale.

74 Această interpretare a Hotărârii *Comisia/Franța*, punctul 54 de mai sus, este confirmată 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.

75 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.

76 Din cele de mai sus rezultă că legătura dintre exportul de capital și exportul de bunuri, la care se face referire în considerentul (129) al deciziei atacate, citat la punctul 69 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.

77 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 și să se stabilească că măsura în cauză favoriza o categorie specifică de întreprinderi sau producerea anumitor bunuri, cu excluderea altor întreprinderi sau a producerii altor bunuri.

78 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 54 de mai sus, punctul 20) și că rambursarea dobânzii aferente creditelor la export (Hotărârea Grecia/Comisia, punctul 74 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 74 de mai sus, punctul 120) îndeplinesc condiția caracterului selectiv.

79 În cele trei hotărâri citate la punctul 78 de mai sus, categoria întreprinderilor beneficiare care permitea stabilirea caracterului selectiv al măsurii în cauză o constituia categoria întreprinderilor exportatoare.

80 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.

81 Jurisprudența citată la punctul 78 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.

82 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 74 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 această 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 pronunțată hotărârea menționată era rezervat, contrar situației existente, *a priori*, în speță, anumitor întreprinderi, și anume celor care desfășoară activități de export.

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

84 Prin faptul că a stabilit că măsura în litigiu era selectivă, Comisia a aplicat, așadar, în mod greșit dispozițiile articolului 87 alineatul (1) CE.

85 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 reclamant în susținerea concluziilor principale.

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

86 Concluziile reclamantei 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. Reclamanta contestă în special data care servește drept referință pentru determinarea ajutoarelor care pot face obiectul unei recuperări. Prin intermediul concluziilor sale „cu titlu subsidiar” îndreptate împotriva acestui articol, reclamanta urmărește, așadar, să limiteze posibilitățile de recuperare a ajutoarelor care i-au fost acordate în eventualitatea în care pe baza concluziilor sale principale nu este suprimată orice posibilitate de recuperare a acestor ajutoare. Astfel, concluziile principale formulate de reclamant 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.

87 În plus, ar fi foarte formalist să se considere că reclamanta nu urmărește, prin intermediul concluziilor sale principale, să obțină anularea articolului 4 din decizia atacată, care este temeiul legal al recuperării ajutorului, în condițiile în care reclamanta nu poate ataca această decizie decât în măsura în care riscă să fie supus 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).

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

89 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?

90 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 reclamantei.

Pentru aceste motive,

TRIBUNALUL (Camera a doua extinsă)

declară și hotărăște:

1) **Anulează articolul 1 alineatul (1) și articolul 4 din Decizia 2011/5/CE a Comisiei 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) pus în aplicare de Spania.**

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

Martins Ribeiro

Forwood

Bieli?nas

Gervasoni

Madise

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

Semn?turi

* Limba de procedur?: spaniola.