CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. PITRUZZELLA
van 21 januari 2021 [1]

Zaak C-52/19 P

Banco Santander, SA
tegen

Europese Commissie

„Hogere voorziening – Bepalingen inzake de vennootschapsbelasting op grond waarvan ondernemingen met fiscale woonplaats in Spanje de goodwill uit de verwerving van deelnemingen in ondernemingen met fiscale woonplaats in het buitenland kunnen afschrijven – Begrip ‚staatssteun' – Selectiviteit"

1. De onderhavige zaak betreft de hogere voorziening die Banco Santander, SA heeft ingesteld tegen het arrest van 15 november 2018, Banco Santander/Commissie [2] (hierna: „bestreden arrest"), waarbij het Gerecht het beroep heeft verworpen dat Banco Santander krachtens artikel 263 VWEU had ingesteld tot nietigverklaring van artikel 1, lid 1, van beschikking 2011/5/EG van de Commissie van 28 oktober 2009 inzake de fiscale afschrijving van de financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen die door Spanje is toegepast (hierna: „litigieuze beschikking") [3] en, subsidiair, van artikel 4 van die beschikking.

2. De onderhavige hogere voorziening maakt deel uit van een reeks van acht parallelle procedures waarin vernietiging wordt gevorderd van de arresten van het Gerecht houdende verwerping van de beroepen van een aantal Spaanse ondernemingen tegen de litigieuze beschikking of tegen besluit 2011/282/EU van de Commissie van 12 januari 2011 inzake de fiscale afschrijving van financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen die door Spanje is toegepast (hierna: „besluit van 12 januari 2011"). [4]

I. Feiten, omstreden maatregel en litigieuze beschikking

3. Op 10 oktober 2007 heeft de Europese Commissie – na verschillende schriftelijke vragen die haar in 2005 en 2006 waren gesteld door leden van het Europees Parlement, alsmede na een klacht die zij in 2007 van een particuliere marktdeelnemer had ontvangen – besloten de in het

[1] Oorspronkelijke taal: Italiaans.

[2] T-227/10, niet gepubliceerd, EU:T:2018:785.

[3] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (PB 2011, L 7, blz. 48).

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) die door Spanje is toegepast (PB 2011, L 135, blz. 1). De andere zaken, waarin ik vandaag ook conclusie neem, zijn de gevoegde zaken C-51/19 P (World Duty Free Group/Commissie) en C-64/19 P (Spanje/Commissie), C-53/19 P (Banco Santander en Santusa/Commissie) en C-65/19 P (Spanje/Commissie), en de zaken C-50/19 P (Sigma Alimentos Exterior/Commissie), C-54/19 P (Axa Mediterranean/Commissie) en C-55/19 P (Prosegur Compañía de Seguridade/Commissie).

huidige artikel 108, lid 2, VWEU bedoelde formele onderzoeksprocedure in te leiden[5] (hierna: „inleidingsbesluit") ten aanzien van de regeling die is vervat in artikel 12, lid 5, van de Ley del Impuesto sobre Sociedades (wet op de vennootschapsbelasting), ingevoegd bij Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (wet 24/2001 houdende vaststelling van fiscale, bestuursrechtelijke en sociale maatregelen) van 27 december 2001[6], en overgenomen in Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (koninklijk besluit met kracht van wet 4/2004 houdende goedkeuring van de herziene tekst van de wet op de vennootschapsbelasting; hierna: „TRLIS") van 5 maart 2004 (hierna: „omstreden maatregel"). De omstreden maatregel houdt in dat een in Spanje belastingplichtige onderneming die een deelneming verwerft in een „buitenlandse vennootschap", de daaruit voortvloeiende financiële[7] goodwill[8] door afschrijving in mindering kan brengen op de heffingsgrondslag van de door haar verschuldigde vennootschapsbelasting, voor zover die deelneming ten minste 5 % bedraagt en gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in haar bezit blijft. De omstreden maatregel houdt voorts in dat een onderneming alleen als „buitenlandse vennootschap" wordt aangemerkt indien zij onderworpen is aan een belasting die overeenstemt met de belasting die in Spanje geldt en haar inkomsten hoofdzakelijk afkomstig zijn van activiteiten in het buitenland.

4. Op 28 oktober 2009 heeft de Commissie de litigieuze beschikking vastgesteld, waarmee zij de formele onderzoeksprocedure met betrekking tot de verwerving van deelnemingen binnen de Europese Unie heeft afgesloten. Na in overweging 19 van deze beschikking te hebben vermeld dat „[u]it hoofde van de beginselen van de Spaanse belastingwetgeving, met uitzondering van de maatregel in kwestie, [...] goodwill alleen [kan] worden afgeschreven na een bedrijfscombinatie die voortvloeit hetzij uit verwerving of bijdrage van vermogensbestanddelen van onafhankelijke ondernemingen hetzij na een fusie of een splitsing", en in overweging 20 te hebben gespecificeerd dat „[h]et begrip ‚financiële goodwill' in het kader van [de omstreden maatregel] [...] op het gebied van de verwerving van deelnemingen een begrip [introduceert] dat gewoonlijk bij de overdracht van activa of bij transacties op het gebied van bedrijfscombinaties wordt gebruikt", is de Commissie tot de slotsom gekomen dat deze maatregel selectief was omdat hij uitsluitend aan bepaalde groepen ondernemingen, die bepaalde investeringen in het buitenland doen, ten goede kwam en dit specifieke karakter van de regeling niet door de aard ervan werd gerechtvaardigd. Volgens de Commissie geldt deze conclusie los van de vraag of het referentiestelsel werd gedefinieerd als de regels inzake de fiscale behandeling van de financiële goodwill in de zin van het Spaanse belastingstelsel (zie overwegingen 89 en 92-114) dan wel als de fiscale behandeling van de goodwill die voortvloeit uit een belang dat is verworven in een buiten Spanje gevestigde onderneming (zie overwegingen 89 en 115-119). In artikel 1, lid 1, van de litigieuze beschikking heeft de Commissie verklaard dat „[d]e steunregeling overeenkomstig [de omstreden maatregel] die [...] door het Koninkrijk Spanje ten uitvoer is gelegd, [...] onverenigbaar [is] met de gemeenschappelijke markt ten aanzien van de aan de begunstigden voor het verrichten van

5 PB 2007, C 311, blz. 21.

6 BOE nr. 61 van 11 maart 2004, blz. 10951.

7 Overweging 20 van de litigieuze beschikking, waarin staat te lezen dat „financiële goodwill", zoals dit begrip in het Spaanse belastingstelsel wordt gebruikt, de goodwill is die zou zijn geboekt indien de kapitaalvennootschap en de doelonderneming waren gefuseerd.

8 In overweging 18 van de litigieuze beschikking wordt „goodwill" gedefinieerd als „de waarde van een gerespecteerde bedrijfsnaam, goede betrekkingen met de klanten, de vaardigheden van het personeel alsook andere soortgelijke factoren waarvan wordt verwacht dat zij in de toekomst meer dan de nu zichtbare winst zullen opleveren", wat overeenkomt met „de prijs die wordt betaald voor de verwerving van een bedrijf boven de marktwaarde van de vermogensbestanddelen die een bedrijf vormen", die volgens de Spaanse boekhoudkundige beginselen in de boekhouding van de verwervende onderneming als een afzonderlijk immaterieel actief moet worden opgenomen zodra zij de zeggenschap over de verworven onderneming verkrijgt.

intracommunautaire verwervingen verleende steun", en in artikel 4 heeft zij beschikt dat de steun die uit hoofde van deze regeling in de vorm van belastingvermindering is verleend, wordt teruggevorderd.[9]

5. De Commissie heeft de formele onderzoeksprocedure niet afgesloten ten aanzien van de verwerving van deelnemingen buiten de Europese Unie, in afwachting van nadere informatie die de Spaanse autoriteiten hadden beloofd te verstrekken. Dit deel van de procedure is afgesloten met de vaststelling van het besluit van 12 januari 2011, waarbij de Commissie de steunregeling die het Koninkrijk Spanje op grond van de omstreden maatregel heeft toegepast, ook voor zover zij wordt toegepast op de verwerving van deelnemingen in buiten de Unie gevestigde ondernemingen, onverenigbaar met de interne markt heeft verklaard.

II. Procedure bij het Gerecht en bestreden arrest

6. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 18 mei 2010, heeft Banco Santander tegen de litigieuze beschikking beroep tot nietigverklaring ingesteld. De procedure was geschorst van 13 maart tot en met 7 november 2014, de datum waarop het Gerecht uitspraak heeft gedaan in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 7 november 2014, Autogrill España/Commissie[10] (hierna: „arrest Autogrill España/Commissie"), waarbij het de litigieuze beschikking nietig heeft verklaard omdat de Commissie de selectiviteitsvoorwaarde van artikel 107, lid 1, VWEU onjuist had toegepast. Daarnaast heeft het Gerecht het besluit van 12 januari 2011 nietig verklaard bij arrest van 7 november 2014, Banco Santander en Santusa/Commissie[11] (hierna: „arrest Banco Santander en Santusa/Commissie").

7. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 19 januari 2015, heeft de Commissie tegen het arrest Autogrill España/Commissie hogere voorziening ingesteld. Deze hogere voorziening, die is ingeschreven onder nummer C-20/15 P, is gevoegd met de onder nummer C-21/15 P ingeschreven hogere voorziening die de Commissie had ingesteld tegen het arrest Banco Santander en Santusa/Commissie. De Bondsrepubliek Duitsland, Ierland en het Koninkrijk Spanje zijn bij beslissingen van de president van het Hof van 19 mei 2015 in de gevoegde zaken toegelaten tot interventie aan de zijde van WDFG en aan die van Banco Santander en Santusa. Bij arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a.[12] (hierna: „arrest WDFG"), heeft het Hof het arrest Autogrill España/Commissie vernietigd, de zaak terugverwezen naar het Gerecht en de beslissing omtrent de kosten gedeeltelijk aangehouden. Daarnaast heeft het Hof het arrest Banco Santander en Santusa/Commissie vernietigd.

8. De procedure bij het Gerecht, die op 9 maart 2015 opnieuw werd geschorst, is hervat op 21 december 2016 en afgesloten met het bestreden arrest, waarbij het Gerecht het beroep van Banco Santander heeft verworpen en haar in de kosten heeft verwezen.

9 Volgens artikel 1, lid 2, van de litigieuze beschikking golden de verklaarde onverenigbaarheid en het bevel tot terugvordering niet voor belastingaftrek die de begunstigden op grond van de omstreden maatregel genoten in het kader van de intracommunautaire verwerving „van directe of indirecte deelnemingen in buitenlandse ondernemingen die vóór 21 december 2007 aan de desbetreffende voorwaarden van de steunregeling voldeden, afgezien van de voorwaarde dat zij hun deelnemingen gedurende een ononderbroken periode van minstens een jaar in bezit hebben". Volgens de Commissie hadden de begunstigden van de omstreden maatregel tot die datum (waarop het inleidingsbesluit in het PB werd gepubliceerd) alle reden hadden om ervan uit te gaan dat deze maatregel rechtmatig was (zie de overwegingen 165-168 van de litigieuze beschikking).

10 T-219/10, EU:T:2014:939.

11 T-399/11, EU:T:2014:938.

12 C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981.

III. Procedure bij het Hof en conclusies van partijen

9. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 25 januari 2019, heeft Banco Santander de onderhavige hogere voorziening ingesteld. Zij concludeert tot vernietiging van het bestreden arrest, toewijzing van haar beroep bij het Gerecht en nietigverklaring van de litigieuze beschikking, en verwijzing van de Commissie in de kosten. De Commissie concludeert tot afwijzing van de hogere voorziening en verwijzing van rekwirante in de kosten.

IV. Analyse

A. Voorafgaande opmerkingen

10. Voor een overzicht van de huidige rechtspraak op het gebied van selectiviteit van belastingmaatregelen en vooral voor een uiteenzetting over de methode voor de analyse van de selectiviteit in drie fasen die het Hof heeft ontwikkeld, verwijs ik naar de overwegingen en de criteria in de punten 11 tot en met 21 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P, World Duty Free Group/Commissie, en C-64/19 P, Spanje/Commissie. In het licht van die overwegingen en criteria zal ik de grieven van Banco Santander onderzoeken. Voor de implicaties van het arrest WDFG voor het onderzoek van de onderhavige hogere voorziening verwijs ik daarentegen naar de punten 23 tot en met 27 van die conclusie.

B. Hogere voorziening

11. Banco Santander voert ter staving van haar hogere voorziening één middel aan, dat betrekking heeft op de onjuiste uitlegging van artikel 107, lid 1, VWEU wat betreft het selectiviteitscriterium. Dit middel omvat vier primair aangevoerde en twee subsidiair aangevoerde onderdelen.

1. Eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: onjuiste vaststelling van het referentiestelsel

12. De grieven in het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander hebben betrekking op de eerste fase van de selectiviteitsanalyse, waarin het referentiestelsel moet worden vastgesteld. Voor het begrip „referentiestelsel” en de criteria die bij de bepaling daarvan toepasselijk zijn, verwijs ik naar de overwegingen in de punten 37 tot en met 51 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P, World Duty Free Group/Commissie, en C-64/19 P, Spanje/Commissie.

a) Eerste grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening

13. Aangezien in het kader van deze grief dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van de eerste grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 31 tot en met 36 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P, wat betreft de door de Commissie opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid, en naar de punten 52 tot en met 59 van die conclusie wat betreft de beoordeling ten gronde van die

grief. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging de eerste grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander af te wijzen.

b) Tweede grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening

14. Aangezien in het kader van de tweede grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van de tweede grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 62 tot en met 82 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P, waarin ik in overweging geef deze bezwaren in hun geheel af te wijzen. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging de tweede grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander af te wijzen.

c) Derde grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening

15. Aangezien in het kader van de derde grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van de derde grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 85 tot en met 87 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging de derde grief van het eerste onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander af te wijzen.

2. Tweede onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: onjuiste vaststelling van de doelstelling die bij de vergelijking als uitgangspunt moet worden genomen

16. De grieven van Banco Santander in het kader van het tweede onderdeel van haar enige middel in hogere voorziening hebben betrekking op de punten 130 tot en met 151 van het bestreden arrest, en zijn gericht tegen de overwegingen waarin het Gerecht de doelstelling van het referentiestelsel heeft vastgesteld en in het licht van die doelstelling de situatie van de door de omstreden maatregel begunstigde ondernemingen heeft vergeleken met die van de ondernemingen die daarvan zijn uitgesloten.

17. Aangezien in het kader van dit onderdeel van de hogere voorziening van Banco Santander dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van het tweede onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 91 tot en met 106 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging het tweede onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander af te wijzen.

3. Derde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: onjuiste rechtsopvatting bij de verdeling van de bewijslast

18. Aangezien in het kader van het derde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van het derde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 109 en 110 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging het derde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander af te wijzen.

4. Vierde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: evenredigheid

19. Aangezien in het kader van het vierde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van het vierde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, verwijs ik voor het onderzoek daarvan, mutatis mutandis, naar de punten 112 en 113 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging het vierde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander af te wijzen.

5. Vijfde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: oorzakelijk verband

20. Aangezien in het kader van het vijfde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van het vijfde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak 51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 114 tot en met 117 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging het vijfde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander af te wijzen.

6. Zesde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening: deelbaarheid van de maatregel

21. Aangezien in het kader van het zesde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander dezelfde bezwaren zijn aangevoerd, en ter staving daarvan dezelfde argumenten zijn aangedragen als in het kader van het zesde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van World Duty Free Group in zaak C-51/19 P, volsta ik voor het onderzoek daarvan met een verwijzing, mutatis mutandis, naar de punten 119 tot en met 122 van mijn conclusie van vandaag in de gevoegde zaken C-51/19 P en C-64/19 P. Om dezelfde redenen als ik in die punten heb uiteengezet, geef ik het Hof in overweging het zesde onderdeel van het enige middel in hogere voorziening van Banco Santander af te wijzen.

7. Conclusie op de hogere voorziening

22. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de hogere voorziening in haar geheel af te wijzen.

V. Kosten

23. Volgens artikel 184, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof beslist het Hof over de kosten wanneer de hogere voorziening ongegrond is. Op grond van artikel 138, lid 1, van dit Reglement, dat van overeenkomstige toepassing is op de procedure bij het Hof betreffende een hogere voorziening tegen een beslissing van het Gerecht, wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien ik het Hof in overweging geef de hogere voorziening van Banco Santander af te wijzen, moet deze partij mijns inziens overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

VI. Conclusie

24. Op basis van al het voorgaande geef ik het Hof in overweging de hogere voorziening af te wijzen en Banco Santander te verwijzen in de kosten.