Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. GIOVANNI PITRUZZELLA
présentées le 21 janvier 2021 [1]

Affaire C-52/19 P

Banco Santander, SA
contre

Commission européenne

« Pourvoi – Dispositions concernant l'impôt sur les sociétés permettant aux entreprises fiscalement domiciliées en Espagne d'amortir la survaleur résultant de prises de participations dans des entreprises fiscalement domiciliées à l'étranger – Notion d'"aide d'État" – Sélectivité »

1. La présente affaire a pour objet le pourvoi formé par Banco Santander, SA contre l'arrêt du 15 novembre 2018, Banco Santander/Commission [2] (ci-après l'« arrêt attaqué »), par lequel le Tribunal a rejeté le recours introduit au titre de l'article 263 TFUE par Banco Santander et tendant à l'annulation de l'article 1er, paragraphe 1, de la décision 2011/5/UE de la Commission, du 28 octobre 2009, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères appliqué par l'Espagne (ci-après la « décision contestée ») [3], et, à titre subsidiaire, de l'article 4 de cette décision.

2. Le présent pourvoi fait partie d'une série de huit affaires parallèles ayant pour objet l'annulation des arrêts par lesquels le Tribunal a rejeté les recours formés par des sociétés espagnoles contre la décision contestée ou contre la décision 2011/282/UE de la Commission, du 12 janvier 2011, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères appliqué par l'Espagne (ci-après la « décision du 12 janvier 2011 ») [4].

I. Les faits, la mesure litigieuse et la décision contestée

3. Le 10 octobre 2007, à la suite de plusieurs questions écrites qui lui avaient été posées au cours des années 2005 et 2006 par des membres du Parlement européen, ainsi que d'une plainte d'un opérateur privé dont elle avait été le destinataire au cours de l'année 2007, la Commission européenne a décidé d'ouvrir la procédure formelle d'examen, visée à l'article 108, paragraphe 2,

1 Langue originale : l'italien.

2 T-227/10, non publié, EU:T:2018:785.

3 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (JO 2011, L 7, p. 48).

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (JO 2011, L 135, p. 1). Les autres affaires, dans lesquelles je présente mes conclusions ce jour, sont les affaires jointes C-51/19 P, World Duty Free Group/Commission et C-64/19 P, Espagne/Commission, C-53/19 P, Banco Santander et Santusa/Commission et C-65/19 P, Espagne/Commission, et les affaires C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/Commission, C-54/19 P, Axa Mediterranean/Commission et C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad/Commission.

TFUE[5] (ci-après la « décision d'ouverture »), à l'égard du dispositif prévu à l'article 12, paragraphe 5, introduit dans la Ley del Impuesto sobre Sociedades (loi espagnole relative à l'impôt sur les sociétés) par la Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (loi 24/2001, portant adoption de mesures fiscales, administratives et d'ordre social), du 27 décembre 2001[6], et repris par le Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (décret législatif royal 4/2004, portant approbation du texte remanié de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, ci-après le « TRLIS »), du 5 mars 2004 (ci-après la « mesure litigieuse »). La mesure litigieuse prévoit que lorsqu'une prise de participations dans une « société étrangère » par une entreprise imposable en Espagne est d'au moins 5 % et que la participation en cause est détenue de manière ininterrompue pendant au moins un an, la survaleur[7] financière[8] en résultant peut être déduite, sous forme d'amortissement, de l'assiette imposable de l'impôt sur les sociétés dont l'entreprise est redevable. La mesure litigieuse précise que, pour être qualifiée de « société étrangère », une société doit être assujettie à un impôt similaire à l'impôt applicable en Espagne et ses revenus doivent provenir essentiellement de la réalisation d'activités à l'étranger.

4. Le 28 octobre 2009, la Commission a adopté la décision contestée par laquelle elle a clos la procédure formelle d'examen concernant les prises de participations réalisées au sein de l'Union européenne. Après avoir indiqué, au considérant 19 de cette décision, que « [c]onformément aux principes fiscaux espagnols, à l'exception de la mesure litigieuse, la survaleur ne peut être amortie qu'en cas de regroupement d'entreprises, c'est-à-dire à la suite d'une acquisition ou contribution des actifs appartenant à des entreprises indépendantes ou après une fusion ou une opération de scission », puis précisé, au considérant 20, que « [l]e concept de survaleur financière visé [dans la mesure litigieuse] introduit [...] dans le domaine des prises de participations une notion généralement utilisée dans la transmission d'actifs ou dans des transactions de regroupement d'entreprises », la Commission a considéré que la mesure litigieuse était sélective dans la mesure où elle ne bénéficiait qu'à certains groupes d'entreprises qui réalisent certains investissements à l'étranger et que ce caractère spécifique du régime ne se justifiait pas par la nature de celui-ci. Selon la Commission, cette conclusion est valable indépendamment du fait que le système de référence se définisse comme une législation sur le traitement fiscal de la survaleur financière en vertu du système d'imposition espagnol (voir considérants 89 et 92 à 114 de la décision contestée) ou comme le traitement fiscal de la survaleur qui découle d'un intérêt économique acquis dans une entreprise résidant dans un pays autre que l'Espagne (voir considérants 89 et 115 à 119). À l'article 1er, paragraphe 1, de cette décision, la Commission a déclaré « [l]e régime d'aides exécuté par l'Espagne conformément à [la mesure litigieuse] [...] incompatible avec le marché

5 JO 2007, C 311, p. 21.

6 BOE nº 61, du 11 mars 2004, p. 10951.

7 La survaleur est définie, au considérant 18 de la décision contestée, comme « la valeur de la bonne réputation du nom commercial, les bonnes relations avec les clients, la qualification des travailleurs et d'autres facteurs similaires qui permettent d'espérer qu'ils produiront à l'avenir des gains supérieurs aux gains apparents », et correspond « à l'écart entre le prix payé pour la prise de participations dans une entreprise et la valeur de marché des actifs qui font partie de l'entreprise », qui doit, en vertu des principes comptables espagnols, être enregistré dans la comptabilité comme actif corporel distinct, lorsque l'entreprise acquiert la prise de participations dans l'entreprise acquise.

8 Selon le considérant 20 de la décision contestée, au sens du système fiscal espagnol, la « survaleur financière » équivaut à la survaleur qui aurait été enregistrée dans la comptabilité en cas de regroupement de l'entreprise acquérante et de l'entreprise acquise.

commun pour ce qui est des aides octroyées aux bénéficiaires lors de la prise de participations intracommunautaires » et, à l'article 4, elle a ordonné la récupération des aides correspondant aux réductions fiscales octroyées au titre de ce régime [9].

5. La Commission a maintenu ouverte la procédure formelle d'examen en ce qui concerne les prises de participations réalisées en dehors de l'Union, dans l'attente d'éléments supplémentaires que les autorités espagnoles s'étaient engagées à lui fournir. Cette partie de la procédure s'est close par l'adoption de la décision du 12 janvier 2011, par laquelle la Commission a déclaré incompatible avec le marché intérieur le régime d'aide mis à exécution par l'Espagne en vertu de la mesure litigieuse, y compris en ce qu'elle s'applique à des prises de participations dans des entreprises établies en dehors de l'Union.

II. La procédure devant le Tribunal et l'arrêt attaqué

6. Par requête déposée au greffe du Tribunal le 18 mai 2010, Banco Santander a introduit un recours tendant à l'annulation de la décision contestée. La procédure a été suspendue du 13 mars au 7 novembre 2014, date à laquelle le Tribunal s'est prononcé dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 7 novembre 2014, Autogrill España/Commission [10] (ci-après l'« arrêt Autogrill España/Commission »), en annulant la décision contestée au motif que la Commission avait fait une application erronée de la condition de sélectivité prévue à l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Le Tribunal a également annulé la décision du 12 janvier 2011 par arrêt du 7 novembre 2014, Banco Santander et Santusa/Commission [11] (ci-après l'« arrêt Banco Santander et Santusa/Commission »).

7. Par requête déposée au greffe de la Cour le 19 janvier 2015, la Commission a formé un pourvoi contre l'arrêt Autogrill España/Commission. Ce pourvoi, qui a été enregistré sous le numéro C-20/15 P, a été joint au pourvoi, enregistré sous le numéro C-21/15 P, que la Commission avait formé contre l'arrêt Banco Santander et Santusa/Commission. Par décisions du président de la Cour du 19 mai 2015, la République fédérale d'Allemagne, l'Irlande et le Royaume d'Espagne ont été admis à intervenir dans les affaires jointes au soutien des conclusions de WDFG ainsi que de Banco Santander et Santusa. Par arrêt du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. [12] (ci-après l'« arrêt WDFG »), la Cour a annulé l'arrêt Autogrill España/Commission, renvoyé l'affaire devant le Tribunal et réservé pour partie les dépens. La Cour a également annulé l'arrêt Banco Santander et Santusa/Commission.

8. La procédure devant le Tribunal, qui avait été à nouveau suspendue à compter du 9 mars 2015, a été reprise le 21 décembre 2016 et s'est close par l'adoption de l'arrêt attaqué, par lequel le Tribunal a rejeté le recours de Banco Santander et l'a condamnée aux dépens.

9 L'article 1er, paragraphe 2, de la décision contestée excluait de la déclaration d'incompatibilité et de l'ordre de récupération les déductions fiscales dont les bénéficiaires avaient profité lors de prises de participations en dehors de l'Union en application de la mesure litigieuse « en ce qui concerne des droits possédés directement ou indirectement dans des entreprises étrangères qui remplissent les conditions pertinentes du régime d'aides avant le 21 décembre 2007, à l'exception de la condition de posséder ces participations durant une période ininterrompue d'au moins un an ». En effet, la Commission a considéré que, jusqu'à cette date (correspondant à la publication au Journal officiel de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen), il existait, dans le chef des bénéficiaires de la mesure litigieuse, une confiance légitime quant à la légalité de cette mesure (voir considérants 165 à 168 de la décision contestée).

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

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

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

III. La procédure devant la Cour et les conclusions des parties

9. Par requête déposée au greffe de la Cour le 25 janvier 2019, Banco Santander a introduit le présent pourvoi. Cette dernière demande à la Cour d'annuler l'arrêt attaqué, d'annuler la décision contestée après avoir fait droit à son recours en annulation et de condamner la Commission aux dépens. La Commission demande à la Cour de rejeter le pourvoi et de condamner la requérante aux dépens.

IV. Analyse

A. Observations liminaires

10. Pour un examen de l'état actuel de la jurisprudence en matière de sélectivité des mesures fiscales et, notamment, pour un exposé de la méthode d'analyse de la sélectivité en trois étapes élaborée par la Cour, je renvoie aux considérations développées et aux critères rappelés aux points 11 à 21 de mes conclusions dans les affaires jointes C-51/19 P, World Duty Free Group/Commission et C-64/19 P, Espagne/Commission, présentées ce jour. C'est à la lumière de ces considérations et critères que seront examinés les griefs formulés par Banco Santander. Concernant les implications de l'arrêt WDFG aux fins de l'examen du présent pourvoi, je renvoie, en revanche, aux points 23 à 27 des conclusions précitées.

B. Sur le pourvoi

11. Banco Santander soulève un moyen unique à l'appui de son pourvoi, tiré d'une erreur dans l'interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE en ce qui concerne le critère de sélectivité. Ce moyen se décompose en quatre branches à titre principal et deux à titre subsidiaire.

1. Sur la première branche du moyen unique du pourvoi : erreur dans la détermination du système de référence

12. Les griefs soulevés dans le cadre de la première branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander portent sur la première étape de l'analyse de la sélectivité, visant à déterminer le système de référence. En ce qui concerne la notion de « système de référence » et les critères applicables aux fins de sa détermination, je renvoie aux observations formulées aux points 37 à 51 de mes conclusions dans les affaires jointes C-51/19 P, World Duty Free Group/Commission et C-64/19 P, Espagne/Commission, prononcées ce jour.

a) Sur le premier grief de la première branche du moyen unique du pourvoi

13. Les contestations formulées dans le cadre du grief sous examen, ainsi que les arguments invoqués à l'appui de ces contestations, étant identiques à ceux qui ont été soulevés dans le cadre du premier grief de la première branche du moyen unique du pourvoi de World Duty Free Group dans l'affaire C-51/19 P, je me limiterai, aux fins de leur examen, à renvoyer mutatis mutandis aux points 31 à 36 de mes conclusions dans les affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, présentées ce jour, en ce qui concerne l'exception d'irrecevabilité soulevée par la Commission, et aux points 52

à 59 de ces conclusions en ce qui concerne le fond. Pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés dans ces points, je propose à la Cour de rejeter le premier grief de la première branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander.

b) Sur le deuxième grief de la première branche du moyen unique du pourvoi

14. Les contestations formulées dans le cadre du deuxième grief de la première branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander, ainsi que les arguments invoqués à l'appui de ces contestations, étant identiques à ceux qui ont été soulevés dans le cadre du deuxième grief de la première branche du moyen unique du pourvoi de World Duty Free Group dans l'affaire C-51/19 P, je me limiterai, aux fins de leur examen, à renvoyer mutatis mutandis aux points 62 à 82 de mes conclusions dans les affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, présentées ce jour, dans lesquelles je propose de rejeter l'ensemble desdites contestations. Pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés dans ces points, je propose à la Cour de rejeter le deuxième grief de la première branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander.

c) Sur le troisième grief de la première branche du moyen unique du pourvoi

15. Les contestations formulées dans le cadre du troisième grief de la première branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander, ainsi que les arguments invoqués à l'appui de ces contestations, étant identiques à ceux qui ont été soulevés dans le cadre du troisième grief de la première branche du moyen unique du pourvoi de World Duty Free Group dans l'affaire C-51/19 P, je me limiterai, aux fins de leur examen, à renvoyer mutatis mutandis aux points 85 à 87 de mes conclusions dans les affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, présentées ce jour. Pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés dans ces points, je propose à la Cour de rejeter le troisième grief de la première branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander.

2. Sur la deuxième branche du moyen unique du pourvoi : erreur dans la détermination de l'objectif au regard duquel est effectué l'examen de comparabilité

16. Les griefs soulevés par Banco Santander dans le cadre de la deuxième branche de son moyen unique de pourvoi portent sur les points 130 à 151 de l'arrêt attaqué et visent à contester les motifs de cet arrêt par lesquels le Tribunal a identifié l'objectif du système de référence et a comparé, au regard de cet objectif, la situation des entreprises bénéficiaires de l'avantage institué par la mesure litigieuse et de celles qui en sont exclues.

17. Les contestations formulées dans le cadre de cette branche du pourvoi de Banco Santander, ainsi que les arguments invoqués à l'appui de ces contestations, étant identiques à ceux qui ont été soulevés dans le cadre de la deuxième branche du moyen unique du pourvoi de World Duty Free Group dans l'affaire C-51/19 P, je me limiterai, aux fins de leur examen, à renvoyer mutatis mutandis aux points 91 à 106 de mes conclusions dans les affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, présentées ce jour. Pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés dans ces points, je propose à la Cour de rejeter la deuxième branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander.

3. Sur la troisième branche du moyen unique du pourvoi : erreur de droit dans la répartition de la charge de la preuve

18. Les contestations formulées dans le cadre de la troisième branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander, ainsi que les arguments invoqués à l'appui de ces contestations, étant identiques à ceux qui ont été soulevés dans le cadre de la troisième branche du moyen unique du pourvoi de World Duty Free Group dans l'affaire C-51/19 P, je me limiterai, aux fins de leur examen, à renvoyer mutatis mutandis aux points 109 et 110 de mes conclusions dans les affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, présentées ce jour. Pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés dans ces points, je propose à la Cour de rejeter la troisième branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander.

4. Sur la quatrième branche du moyen unique du pourvoi : proportionnalité

19. Les contestations formulées dans le cadre de la quatrième branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander, ainsi que les arguments invoqués à l'appui de ces contestations, étant identiques à ceux qui ont été soulevés dans le cadre de la quatrième branche du moyen unique du pourvoi de World Duty Free Group dans l'affaire C-51/19 P, je me limiterai, aux fins de leur examen, à renvoyer mutatis mutandis aux points 112 et 113 de mes conclusions dans les affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, présentées ce jour. Pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés dans ces points, je propose à la Cour de rejeter la quatrième branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander.

5. Sur la cinquième branche du moyen unique du pourvoi : lien de causalité

20. Les contestations formulées dans le cadre de la cinquième branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander, ainsi que les arguments invoqués à l'appui de ces contestations, étant identiques à ceux qui ont été soulevés dans le cadre de la cinquième branche du moyen unique du pourvoi de World Duty Free Group dans l'affaire C-51/19 P, je me limiterai, aux fins de leur examen, à renvoyer mutatis mutandis aux points 114 à 117 de mes conclusions dans les affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, présentées ce jour. Pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés dans ces points, je propose à la Cour de rejeter la cinquième branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander.

6. Sur la sixième branche du moyen unique du pourvoi : divisibilité de la mesure

21. Les contestations formulées dans le cadre de la sixième branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander, ainsi que les arguments invoqués à l'appui de ces contestations, étant identiques à ceux qui ont été soulevés dans le cadre de la sixième branche du moyen unique du pourvoi de World Duty Free Group dans l'affaire C-51/19 P, je me limiterai, aux fins de leur examen, à renvoyer mutatis mutandis aux points 119 à 122 de mes conclusions dans les affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, présentées ce jour. Pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés dans ces points, je propose à la Cour de rejeter la sixième branche du moyen unique du pourvoi de Banco Santander.

7. Conclusions sur le pourvoi

22. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de rejeter le pourvoi dans son ensemble.

V. Sur les dépens

23. Aux termes de l'article 184, paragraphe 2, du règlement de procédure de la Cour, lorsque le pourvoi n'est pas fondé, la Cour statue sur les dépens. Conformément à l'article 138, paragraphe 1, de ce règlement, applicable, mutatis mutandis, à la procédure devant la Cour ayant pour objet un pourvoi contre une décision du Tribunal, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Dans la mesure où je propose à la Cour de rejeter le pourvoi de Banco Santander, cette dernière doit, à mon avis, être condamnée aux dépens, conformément aux conclusions formulées en ce sens par la Commission.

VI. Conclusion

24. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de rejeter le pourvoi et de condamner Banco Santander aux dépens.