CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GIOVANNI PITRUZZELLA
prezentate la 21 ianuarie 2021 [1]

Cauza C-52/19 P

Banco Santander, SA
împotriva

Comisiei Europene

„Recurs – Dispoziții privind impozitul pe profit care permit întreprinderilor cu domiciliul fiscal în Spania să amortizeze fondul comercial rezultat din achiziții de titluri de participare la societăți cu domiciliul fiscal în străinătate – Noțiunea de ajutor de stat – Selectivitate”

1. Prezenta cauză are ca obiect recursul introdus de Banco Santander, SA (denumită în continuare „Banco Santander”) împotriva Hotărârii din 15 noiembrie 2018, Banco Santander/Comisia [2] (denumită în continuare „hotărârea atacată”), prin care Tribunalul a respins acțiunea formulată în temeiul articolului 263 TFUE de Banco Santander și prin care se urmărea anularea articolului 1 alineatul (1) 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, pusă în aplicare de Spania (denumită în continuare „decizia în litigiu”) [3] și, cu titlu subsidiar, a articolului 4 din aceeași decizie.

2. Prezentul recurs face parte dintr-o serie de opt cauze paralele având ca obiect anularea hotărârilor prin care Tribunalul a respins acțiunile formulate de anumite societăți spaniole împotriva deciziei în litigiu sau împotriva Deciziei 2011/282/UE a Comisiei din 12 ianuarie 2011 privind amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine, pusă în aplicare de Spania (denumită în continuare „Decizia din 12 ianuarie 2011”) [4].

I. Situația de fapt, măsura contestată și decizia în litigiu

3. La 10 octombrie 2007, în urma mai multor întrebări scrise care i-au fost adresate în cursul anilor 2005 și 2006 de membri ai Parlamentului European, precum și în urma unei plângeri a unui operator privat cu care a fost sesizată în cursul anului 2007, Comisia Europeană a decis să

[1] Limba originală: italiana.

[2] T-227/10, nepublicată, 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) pusă în aplicare de Spania (JO 2011, L 135, p. 1). Celelalte cauze, cu privire la care prezentăm concluzii astăzi, sunt cauzele conexate World Duty Free Group/Comisia, C-51/19 P, și Spania/Comisia, C-64/19 P, Banco Santander și Santusa/Comisia, C-53/19 P, și Spania/Comisia, C-65/19 P, și cauzele Sigma/Comisia, C-50/19 P, Axa Mediterranean/Comisia, C-54/19 P, și Proseguor Compañía de Seguridade/Comisia, C-55/19 P.

inițieze procedura oficială de investigare, prevăzută în prezent la articolul 108 alineatul (2) TFUE [5] (denumită în continuare „decizia de inițiere”), cu privire dispozițiile prevăzute la articolul 12 alineatul 5, introdus în Ley del Impuesto sobre Sociedades (Legea spaniolă privind impozitul pe profit) prin Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Legea 24/2001 de adoptare a unor măsuri fiscale, administrative și de ordin social) din 27 decembrie 2001 [6] și preluat în Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Decretul legislativ regal 4/2004 de aprobare a textului consolidat al Legii privind impozitul pe profit, denumit în continuare „TRLIS”) din 5 martie 2004 (denumit în continuare „măsura contestată”). Măsura contestată prevede că, în cazul achiziționării de către o întreprindere impozabilă în Spania a unor titluri de participare într-o „societate străină”, atunci când această achiziționare de titluri de participare este de cel puțin 5 %, iar titlurile de participare în discuție sunt deținute neîntrerupt timp de cel puțin un an, fondul comercial [7] financiar [8] rezultat din aceasta poate fi dedus, cu titlu de amortizare, din baza de calcul al impozitului pe profit pe care îl datorează întreprinderea respectivă. Măsura contestată precizează că, pentru a fi calificată drept „societate străină”, o societate trebuie să fie supusă unui impozit identic cu cel aplicabil în Spania, iar veniturile sale trebuie să provină în principal din activități comerciale desfășurate în străinătate.

4. La 28 octombrie 2009, Comisia a adoptat decizia în litigiu, prin care a închis procedura oficială de investigare în ceea ce privește achizițiile de titluri de participare efectuate în cadrul Uniunii Europene. După ce a arătat, în considerentul (19) al acestei decizii, că, „[î]n temeiul principiilor politicii fiscale spaniole, cu excepția măsurii în cauză, fondul comercial poate fi amortizat numai în urma unei combinări de întreprinderi care se produce fie ca urmare a unei achiziționări sau a unei contribuții a activelor deținute de întreprinderi independente, fie în urma unei operațiuni de fuzionare sau de scindare” și după ce a precizat, în considerentul (20), că „[c]onceptul de fond comercial financiar în temeiul [măsurii contestate] introduce […], în domeniul achiziționării de acțiuni, o noțiune utilizată de obicei în cesionarea de active sau în tranzacțiile de combinări de întreprinderi”, Comisia a considerat că măsura contestată este selectivă în sensul că favorizează numai anumite grupuri de întreprinderi care efectuează anumite investiții în străinătate și că acest caracter specific nu este justificat de natura schemei. Potrivit Comisiei, această concluzie este valabilă indiferent dacă sistemul de referință este definit ca normele privind tratamentul fiscal al fondului comercial în temeiul sistemului fiscal spaniol [a se vedea considerentele (89) și (92)-(114)] sau ca tratamentul fiscal al fondului comercial care decurge dintr-un interes economic într-o întreprindere cu sediul în altă țară decât Spania [a se vedea considerentele (89) și (115-119)]. La articolul 1 alineatul (1) din această decizie, Comisia a declarat că „[s]chema de ajutor pusă în aplicare de Spania în temeiul [măsurii contestate] […] este incompatibilă cu piața

[5] JO 2007, C 311, p. 21.

[6] BOE nr. 61 din 11 martie 2004, p. 10951.

[7] Fondul comercial este definit în considerentul (18) al deciziei în litigiu ca fiind „valoarea unei denumiri comerciale respectate, relații bune cu clienții, competențe ale angajaților și alți factori similari care se așteaptă să se traducă în câștiguri mai mari în viitor”, corespunzând „prețul[ui] plătit pentru achiziționarea unei întreprinderi în exces față de valoarea pieței pentru activele care constituie întreprinderea” și care trebuie înregistrat în contabilitate, conform principiilor contabile spaniole, ca activ necorporal separat, imediat după ce întreprinderea receptoare preia controlul asupra întreprinderii străine.

[8] Potrivit considerentului (20) al deciziei în litigiu, „fondul comercial financiar”, astfel cum este utilizat în sistemul fiscal spaniol, este fondul comercial care ar fi fost înregistrat contabil dacă întreprinderea care deține titluri de participare și întreprinderea țintă ar fi fuzionat.

comună în ceea ce privește ajutorul acordat beneficiarilor pentru achizițiile intracomunitare”, iar la articolul 4 a prevăzut recuperarea ajutorului corespunzător reducerii fiscale acordate în temeiul schemei menționate [9].

5. Comisia a menținut deschisă procedura oficială de investigare în ceea ce privește achizițiile de titluri de participare efectuate în afara Uniunii, în așteptarea unor elemente suplimentare pe care autoritățile spaniole s-au angajat să i le furnizeze. Această parte a procedurii a fost închisă prin adoptarea Deciziei din 12 ianuarie 2011, prin care Comisia a declarat incompatibilă cu piața internă schema de ajutor pusă în aplicare de Spania în temeiul măsurii contestate, inclusiv în măsura în care aceasta se aplică unor achiziții de titluri de participare în întreprinderi stabilite în afara Uniunii.

II. Procedura în fața Tribunalului și hotărârea atacată

6. Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 18 mai 2010, Banco Santander a introdus o acțiune având ca obiect anularea deciziei în litigiu. Procedura a fost suspendată în perioada cuprinsă între 13 martie și 7 noiembrie 2014, dată la care Tribunalul s-a pronunțat în cauza care a condus la Hotărârea din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia [10] (denumită în continuare „Hotărârea Autogrill España/Comisia”), anulând decizia în litigiu pentru motivul că Comisia aplicase în mod eronat condiția privind selectivitatea prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE. Tribunalul a anulat de asemenea Decizia din 12 ianuarie 2011 prin Hotărârea din 7 noiembrie 2014, Banco Santander și Santusa/Comisia [11] (denumită în continuare „Hotărârea Banco Santander și Santusa/Comisia”).

7. Prin cererea introductivă depusă la grefa Curții la 19 ianuarie 2015, Comisia a formulat recurs împotriva Hotărârii Autogrill España/Comisia. Acest recurs, care a fost înregistrat cu numărul C-20/15 P, a fost conexat cu recursul înregistrat cu numărul C-21/15 P, pe care Comisia l-a formulat împotriva Hotărârii Banco Santander și Santusa/Comisia. Prin deciziile președintelui Curții din 19 mai 2015 au fost admise cererile de intervenție în cauzele conexate prezentate de Republica Federală Germania, Irlanda și Regatul Spaniei în susținerea concluziilor formulate de WDFG, precum și de Banco Santander și Santusa. Prin Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții [12] (denumită în continuare „Hotărârea WDFG”), Curtea a anulat Hotărârea Autogrill España/Comisia, a trimis cauza la Tribunal spre rejudecare și a dispus soluționarea în parte a cererilor privind cheltuielile de judecată odată cu fondul. Curtea a anulat de asemenea Hotărârea Banco Santander și Santusa/Comisia.

8. Procedura în fața Tribunalului, care fusese din nou suspendată începând cu 9 martie 2015, a fost reluată la 21 decembrie 2016 și s-a finalizat prin pronunțarea hotărârii atacate, prin care Tribunalul a respins acțiunea introdusă de Banco Santander și a obligat-o pe aceasta la plata cheltuielilor de judecată.

[9] Potrivit articolului 1 alineatul (2) din decizia în litigiu, aceasta excludea de la declararea ca incompatibile și de la dispunerea recuperării reducerile fiscale de care s-au bucurat beneficiarii în ceea ce privește achizițiile intracomunitare, în temeiul măsurii contestate, „care sunt legate de drepturile deținute direct sau indirect în întreprinderile străine care îndeplinesc condițiile relevante ale schemei de ajutor până la 21 decembrie 2007, în afara condiției de a deține titlurile de participare pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an”. Astfel, Comisia a considerat că, până la acea dată (care corespunde publicării în JOCE a deciziei de deschidere a procedurii oficiale de investigare), beneficiarii măsurii contestate se bucurau de o încredere legitimă în legalitatea acestei măsuri [a se vedea considerentele (165)-(168) ale deciziei în litigiu].

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

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

[12] C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981.

III. Procedura în fața Curții și concluziile părților

9. Prin cererea introductivă depusă la grefa Curții la 25 ianuarie 2019, Banco Santander a introdus prezentul recurs. Aceasta solicită anularea hotărârii atacate, anularea deciziei în litigiu în urma admiterii acțiunii introduse la Tribunal și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată. Comisia solicită respingerea recursului și obligarea recurentei la plata cheltuielilor de judecată.

IV. Analiză

A. Observații introductive

10. Pentru o examinare a stadiului actual al jurisprudenței în materia selectivitatea măsurilor fiscale și, în special, pentru o ilustrare a metodei de analiză a selectivității în trei faze elaborate de Curte, facem trimitere la considerațiile dezvoltate și la criteriile menționate la punctele 11-21 din Concluziile noastre prezentate astăzi în cauzele conexate World Duty Free Group/Comisia, C-51/19 P, și Spania/Comisia, C-64/19 P. Criticile formulate de Banco Santander vor fi examinate în lumina acestor considerații și criterii. În ceea ce privește implicațiile Hotărârii WDFG pentru examinarea prezentului recurs, facem trimitere, în schimb, la punctele 23-27 din concluziile amintite anterior.

B. Cu privire la recurs

11. În susținerea recursului formulat, Banco Santander invocă un motiv unic, întemeiat pe o eroare în interpretarea articolului 107 alineatul (1) TFUE în ceea ce privește criteriul selectivității. Acest motiv cuprinde patru aspecte cu titlu principal și două aspecte cu titlu subsidiar.

1. Cu privire la primul aspect al motivului unic de recurs: eroare în determinarea sistemului de referință

12. Criticile aduse în cadrul primului aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander privesc prima etapă a analizei selectivității, care vizează determinarea sistemului de referință. Cu privire la noțiunea de „sistem de referință” și la criteriile aplicabile pentru determinarea acestuia, facem trimitere la observațiile dezvoltate la punctele 37-51 din Concluziile noastre prezentate astăzi în cauzele conexate World Duty Free Group/Comisia, C-51/19 P, și Spania/Comisia, C-64/19 P.

a) Cu privire la prima critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs

13. Dat fiind că obiecțiile cuprinse în critica în discuție, precum și argumentele aduse în susținerea acestor obiecții sunt identice cu cele cuprinse în prima critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs formulat de World Duty Free Group în cauza C-51/19 P, ne limităm, în privința examinării lor, să facem trimitere *mutatis mutandis* la punctele 31-36 din Concluziile noastre prezentate astăzi în cauzele conexate C-51/19 P și C-64/19 P, în ceea ce privește excepția de inadmisibilitate ridicată de Comisie, și la punctele 52-59 din concluziile

menționate, în ceea ce privește fondul. Pentru aceleași motive arătate la punctele amintite, propunem Curții să respingă prima critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander.

b) Cu privire la a doua critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs

14. Dat fiind că obiecțiile cuprinse în a doua critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander, precum și argumentele aduse în susținerea acestor obiecții sunt identice cu cele cuprinse în a doua critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs formulat de World Duty Free Group în cauza C-51/19 P, ne limităm, în privința examinării lor, să facem trimitere *mutatis mutandis* la punctele 62-82 din Concluziile noastre prezentate astăzi în cauzele conexate C-51/19 P și C-64/19 P, în care propunem respingerea tuturor obiecțiilor menționate. Pentru aceleași motive arătate la punctele amintite, propunem Curții să respingă a doua critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander.

c) Cu privire la a treia critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs

15. Dat fiind că obiecțiile cuprinse în a treia critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander, precum și argumentele aduse în susținerea acestor obiecții sunt identice cu cele cuprinse în a treia critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs formulat de World Duty Free Group în cauza C-51/19 P, ne limităm, în privința examinării lor, să facem trimitere *mutatis mutandis* la punctele 85-87 din Concluziile noastre prezentate astăzi în cauzele conexate C-51/19 P și C-64/19 P. Pentru aceleași motive arătate la punctele amintite, propunem Curții să respingă a treia critică din cadrul primului aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander.

2. Cu privire la al doilea aspect al motivului unic de recurs: eroare în determinarea obiectivului în raport cu care trebuie să se examineze comparabilitatea

16. Criticile aduse de Banco Santander în cadrul celui de al doilea aspect al motivului unic de recurs privesc punctele 130-151 din hotărârea atacată și urmăresc să conteste motivarea acestei hotărâri prin care Tribunalul a identificat obiectivul sistemului de referință și a comparat, în lumina acestui obiectiv, situația întreprinderilor beneficiare ale avantajului instituit prin măsura contestată și a celor care sunt excluse de la acesta.

17. Dat fiind că obiecțiile prezentate în cadrul acestui aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander, precum și argumentele aduse în susținerea acestor obiecții sunt identice cu cele invocate în cadrul celui de al doilea aspect al motivului unic de recurs formulat de World Duty Free Group în cauza C-51/19 P, ne limităm, în privința examinării lor, să facem trimitere *mutatis mutandis* la punctele 91-106 din Concluziile noastre prezentate astăzi în cauzele conexate C-51/19 P și C-64/19 P. Pentru aceleași motive arătate la punctele amintite, propunem Curții să respingă al doilea aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander.

3. Cu privire la al treilea aspect al motivului unic de recurs: eroare de drept în atribuirea sarcinii probei

18. Dat fiind că obiecțiile prezentate în cadrul celui de al treilea aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander, precum și argumentele aduse în susținerea acestor obiecții sunt identice cu cele invocate în cadrul celui de al treilea aspect al motivului unic de recurs formulat de World Duty Free Group în cauza C-51/19 P, ne limităm, în privința examinării lor, să facem trimitere *mutatis mutandis* la punctele 109 și 110 din Concluziile noastre prezentate astăzi în cauzele conexate C-51/19 P și C-64/19 P. Pentru aceleași motive arătate la punctele amintite, propunem Curții să respingă al treilea aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander.

4. Cu privire la al patrulea aspect al motivului unic de recurs: proporționalitatea

19. Dat fiind că obiecțiile prezentate în cadrul celui de al patrulea aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander, precum și argumentele aduse în susținerea acestor obiecții sunt identice cu cele invocate în cadrul celui de al patrulea aspect al motivului unic de recurs formulat de World Duty Free Group în cauza C-51/19 P, ne limităm, în privința examinării lor, să facem trimitere *mutatis mutandis* la punctele 112 și 113 din Concluziile noastre prezentate astăzi în cauzele conexate C-51/19 P și C-64/19 P. Pentru aceleași motive arătate la punctele amintite, propunem Curții să respingă al patrulea aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander.

5. Cu privire la al cincilea aspect al motivului unic de recurs: legătura de cauzalitate

20. Dat fiind că obiecțiile prezentate în cadrul celui de al cincilea aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander, precum și argumentele aduse în susținerea acestor obiecții sunt identice cu cele invocate în cadrul celui de al cincilea aspect al motivului unic de recurs formulat de World Duty Free Group în cauza C-51/19 P, ne limităm, în privința examinării lor, să facem trimitere *mutatis mutandis* la punctele 114-117 din Concluziile noastre prezentate astăzi în cauzele conexate C-51/19 P și C-64/19 P. Pentru aceleași motive arătate la punctele amintite, propunem Curții să respingă al cincilea aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander.

6. Cu privire la al șaselea aspect al motivului unic de recurs: divizibilitatea măsurii

21. Dat fiind că obiecțiile prezentate în cadrul celui de al șaselea aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander, precum și argumentele aduse în susținerea acestor obiecții sunt identice cu cele invocate în cadrul celui de al șaselea aspect al motivului unic de recurs formulat de World Duty Free Group în cauza C-51/19 P, ne limităm, în privința examinării lor, să facem trimitere *mutatis mutandis* la punctele 119-122 din Concluziile noastre prezentate astăzi în cauzele conexate C-51/19 P și C-64/19 P. Pentru aceleași motive arătate la punctele amintite, propunem Curții să respingă al șaselea aspect al motivului unic de recurs formulat de Banco Santander.

7. Concluzii cu privire la recurs

22. Având în vedere cele ce precedă, propunem Curții să respingă recursul în totalitate.

V. Cu privire la cheltuielile de judecată

23. În temeiul articolului 184 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Curții, atunci când recursul nu este fondat, Curtea se pronunță asupra cheltuielilor de judecată. Potrivit articolului 138 alineatul (1) din acest regulament, aplicabil *mutatis mutandis* procedurii în fața Curții având ca obiect un recurs împotriva unei decizii a Tribunalului, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât propunem Curții să respingă recursul formulat de Banco Santander, aceasta din urmă trebuie, în opinia noastră, să fie obligată la plata cheltuielilor de judecată, conform cererii formulate în acest sens de Comisie.

VI. Concluzie

24. Având în vedere ansamblul celor de mai sus, propunem Curții să respingă recursul și să oblige Banco Santander la plata cheltuielilor de judecată.