CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL PRIIT PIKAMÄE
prezentate la 29 septembrie 2022 [1]

Cauzele conexate C-649/20 P, C-658/20 P și C-662/20 P

Regatul Spaniei (C-649/20 P),
Lico Leasing SA și
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (C-658/20 P)
împotriva
Comisiei Europene (C-649/20 P și C-658/20 P)
și
Caixabank SA
și alte părți
împotriva
Comisiei Europene

(C-662/20 P)

„Recursuri – Ajutoare de stat – Articolul 107 alineatul (1) TFUE – Ajutor acordat de autoritățile spaniole în favoarea anumitor grupuri de interes economic (GIE) și a investitorilor acestora – Regim fiscal aplicabil anumitor acorduri de leasing financiar pentru achiziționarea de nave (sistem fiscal în materie de leasing) – Selectivitate – Recuperarea ajutorului – Avantaj indirect”

1. Prezentele cauze conexate au ca obiect recursurile formulate de Regatul Spaniei (cauza C-649/20 P), de Lico Leasing SA și de Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (denumită în continuare „PYMAR”) (cauza C-658/20 P) și, respectiv, de Caixabank SA și alții (cauza C-662/20 P) împotriva Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene din 23 septembrie 2020, Spania și alții/Comisia (T-515/13 RENV și T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (denumită în continuare „hotărârea atacată”), prin care Tribunalul a respins acțiunea introdusă de Regatul Spaniei având ca obiect anularea Deciziei 2014/200/UE a Comisiei din 17 iulie 2013 privind schema de ajutoare SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) pusă în aplicare de Spania – Regim fiscal aplicabil anumitor acorduri de leasing financiar, cunoscut și sub denumirea de sistem fiscal spaniol în materie de leasing (denumită în continuare „decizia în litigiu”) [2], și acțiunea introdusă de Lico Leasing și PYMAR prin care se solicită, cu titlu principal, anularea acestei decizii, cu titlu subsidiar, anularea ordinului de recuperare a ajutorului de stat și, cu titlu încă mai subsidiar, anularea ordinului de recuperare în ceea ce privește calculul cuantumului ajutorului incompatibil care trebuie recuperat.

[1] Limba originală: franceza.

[2] JO 2014, L 114, p. 1.

2. Este a doua oară când Curtea este chemată să examineze acest sistem fiscal spaniol, care face obiectul unei veritabile saga judiciare în fața instanțelor Uniunii începând cu anul 2013 și care se prezintă sub o formă specială în măsura în care punerea sa în aplicare depinde de exercitarea unei puteri discreționare extinse din partea administrației fiscale.

3. În conformitate cu cererea Curții, prezentele concluzii se vor concentra pe motivele recursurilor care ridică probleme juridice de o mare complexitate și care sunt importante în vederea aplicării normelor privind ajutoarele de stat, și anume a celor referitoare la metoda de analiză a selectivității și la interpretarea jurisprudenței referitoare la avantajul indirect în scopul stabilirii cuantumului ajutorului care trebuie recuperat de la beneficiarii direcți ai acestuia.

I. Istoricul cauzei

4. Ca urmare a unor plângeri care denunțau faptul că sistemul fiscal spaniol în materie de leasing, astfel cum este aplicat anumitor acorduri de leasing financiar pentru achiziționarea de nave (denumit în continuare „STL”), permitea companiilor maritime să achiziționeze nave construite pentru șantiere navale din Spania la un preț redus cu 20 % până la 30 %, Comisia Europeană a inițiat procedura oficială de investigare prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE prin Decizia C(2011) 4494 final din 29 iunie 2011 [3].

5. În cadrul acestei proceduri, Comisia a constatat că STL fusese utilizat până la data prezentei decizii pentru operațiuni care constau în construirea de nave de către șantierele navale și în achiziționarea lor de către companiile maritime, precum și în finanțarea acestor operațiuni prin intermediul unei structuri juridice și financiare ad-hoc organizate de o bancă. STL implica, pentru fiecare comandă de navă, o companie maritimă, un șantier naval, o bancă, o societate de leasing și un grup de interese economice (GIE) înființat de bancă și de investitori care achiziționau participații în cadrul acestui GIE. Acesta din urmă cumpăra nava în sistem de leasing de la o societate de leasing de la începutul construcției navei și o închiria apoi companiei maritime prin intermediul unui contract de navlosire a navei nude. GIE se obliga să cumpere nava la sfârșitul contractului de leasing, în timp ce compania maritimă se angaja să o cumpere la sfârșitul contractului de navlosire a navei nude. Potrivit deciziei în litigiu, această schemă fiscală era destinată să genereze avantaje fiscale în favoarea unor investitori regrupați în cadrul unui GIE transparent din punct de vedere fiscal și pentru a transfera o parte din aceste avantaje către compania maritimă sub forma unei reduceri a prețului navei.

6. Comisia a constatat că operațiunile realizate în temeiul STL combinau cinci măsuri prevăzute în mai multe dispoziții din Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Decretul regal legislativ 4/2004 prin care se aprobă textul revizuit al Legii impozitului pe profit) din 5 martie 2004 (denumit în continuare „TRLIS”) [4] și din Real Decreto 1777/2004 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Decretul regal 1777/2004 prin care se aprobă Regulamentul privind impozitul pe profit) din 30 iulie 2004 (denumit în continuare „RIS”) [5]. Aceste cinci măsuri constau în i) amortizarea accelerată a activelor în sistem de leasing prevăzută la articolul 115 alineatul 6 din TRLIS, ii) aplicarea discreționară a amortizării anticipate a activelor în sistem de leasing care

[3] JO 2011, C 276, p. 5.

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

[5] BOE nr. 189 din 6 august 2004, p. 37072.

rezultă din articolul 48 alineatul 4 și din articolul 115 alineatul 11 din TRLIS, precum și din articolul 49 din RIS, iii) dispozițiile referitoare la GIE, iv) regimul de impozitare în funcție de tonaj, prevăzut la articolele 124-128 din TRLIS, și v) dispozițiile articolului 50 alineatul 3 din RIS.

7. În conformitate cu articolul 115 alineatul 6 din TRLIS, amortizarea accelerată a activului în sistem de leasing începea la data la care activul respectiv devenea operațional, și anume nu înainte ca activul să fie livrat locatarului și ca acesta să înceapă să îl folosească. Articolul 115 alineatul 11 din TRLIS prevedea însă că Ministerul Economiei și Finanțelor putea, pe baza unei cereri formale din partea locatarului, să stabilească o dată de începere anterioară pentru amortizare. Articolul 115 alineatul 11 din TRLIS impunea două condiții generale pentru respectiva amortizare anticipată. Condițiile specifice aplicabile GIE figurau la articolul 48 alineatul 4 din TRLIS. Procedura de autorizare prevăzută la articolul 115 alineatul 11 din TRLIS era detaliată la articolul 49 din RIS.

8. Sistemul de impozitare în funcție de tonaj a fost autorizat în anul 2002 ca ajutor de stat compatibil cu piața internă în conformitate cu Orientările comunitare privind ajutoarele de stat pentru transportul maritim din 5 iulie 1997 (JO 1997, C 205, p. 5), astfel cum au fost modificate la 17 ianuarie 2004 (JO 2004, C 13, p. 3), prin Decizia C(2002) 582 final a Comisiei din 27 februarie 2002 privind ajutorul de stat N 736/2001 pus în aplicare de Spania – Regimul de impozitare a societăților de transport maritim în funcție de tonaj (JO 2004, C 38, p. 4). În cadrul acestui sistem, întreprinderile înregistrate în unul dintre registrele companiilor maritime și care au obținut o autorizație de la autoritatea fiscală în acest scop nu sunt impozitate pe baza profiturilor și a pierderilor lor, ci pe baza tonajului. Legislația spaniolă permite GIE să se înregistreze în unul dintre aceste registre, deși nu sunt companii maritime.

9. Articolul 125 alineatul 2 din TRLIS prevedea o procedură specială pentru navele achiziționate deja la momentul trecerii la sistemul de impozitare în funcție de tonaj și pentru navele utilizate achiziționate atunci când întreprinderea beneficia deja de regimul respectiv. Prin aplicarea în mod normal a sistemului respectiv, eventualele câștiguri de capital se impozitau în cadrul sistemului impozitării în funcție de tonaj și se presupunea că impozitarea câștigurilor de capital, deși întârziată, avea loc la momentul vânzării sau al dezmembrării navei. Prin derogare de la această dispoziție, articolul 50 alineatul 3 din RIS prevedea însă că, atunci când navele erau achiziționate prin intermediul unei opțiuni de cumpărare în cadrul unui contract de leasing care a fost aprobată anterior de autoritățile fiscale, acestea erau considerate nave noi, iar nu uzate în sensul articolului 125 alineatul 2 din TRLIS, indiferent dacă au fost amortizate deja, astfel încât eventualele câștiguri de capital nu erau impozitate. Această derogare, care nu a fost notificată Comisiei, s-a aplicat doar contractelor de leasing specifice aprobate de autoritățile fiscale în cadrul unor cereri de aplicare a amortizării anticipate în temeiul articolului 115 alineatul 11 din TRLIS, și anume pentru nave recent construite și achiziționate în sistem de leasing prin intermediul operațiunilor STL și provenite – cu o singură excepție – de pe șantierele navale din Spania.

10. Prin aplicarea tuturor acestor măsuri, GIE obțineau avantajele fiscale în două etape. Într-o primă etapă, se aplica o amortizare anticipată și accelerată a navei luate în leasing, în temeiul regimului normal al impozitului pe profit, ceea ce a condus la pierderi importante pentru GIE, care, în temeiul transparenței fiscale a GIE, puteau fi deduse din veniturile proprii ale investitorilor, proporțional cu participarea lor în cadrul GIE. Deși această amortizare anticipată și accelerată a costului navei este, în mod normal, compensată ulterior de creșterea impozitului care trebuie plătit în momentul în care nava este complet amortizată sau atunci când nava este vândută generând o valoare adăugată, economia fiscală ce rezultă din transferul pierderilor inițiale către

investitori era menținută, într-o a doua etapă, datorită faptului că GIE trecea la sistemul impozitării în funcție de tonaj, care permitea scutirea totală a profiturilor rezultate din vânzarea navei către compania maritimă.

11. Considerând că STL trebuia descris ca un „sistem”, Comisia a analizat deopotrivă fiecare dintre măsurile în cauză în mod individual. Prin decizia în litigiu, Comisia a stabilit că, printre aceste măsuri, cele care rezultă din articolul 115 alineatul 11 din TRLIS (privind amortizarea anticipată a activelor în sistem de leasing), cele care rezultă din aplicarea regimului de impozitare în funcție de tonaj în privința unor întreprinderi, nave sau activități neeligibile și cele care rezultă din articolul 50 alineatul 3 din RIS (denumite în continuare „măsurile fiscale în cauză”) constituiau ajutor de stat în favoarea GIE și a investitorilor lor, pus în aplicare în mod nelegal de Regatul Spaniei de la 1 ianuarie 2002, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE. Comisia a declarat că măsurile fiscale în cauză erau incompatibile cu piața internă, cu excepția măsurii în care ajutorul corespundea unei remunerații aflate în conformitate cu piața pentru intervenția investitorilor financiari și în care acesta era transferat unor întreprinderi de transport maritim care pot beneficia de dispozițiile Orientărilor în domeniul maritim. Ea a decis că Regatul Spaniei trebuia să înceteze respectiva schemă de ajutor, în măsura în care este incompatibilă cu piața internă și trebuia să recupereze ajutoarele incompatibile de la investitorii GIE care au beneficiat de ele, fără ca acești beneficiari să poată transfera către alte persoane sarcina recuperării. Cu toate acestea, Comisia a decis că nu se va proceda la recuperarea ajutorului acordat în cadrul operațiunilor de finanțare pentru care autoritățile naționale competente s-au angajat să acorde dreptul de a beneficia de măsurile menționate printr-un act obligatoriu din punct de vedere juridic adoptat înainte de 30 aprilie 2007, data publicării în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* a Deciziei 2007/256/CE din 20 decembrie 2006 privind schema de ajutor pusă în aplicare de Franța în temeiul articolului 39 CA din Codul general al impozitelor – Ajutor de stat C 46/04 (ex NN 65/04) (JO 2007, L 112, p. 41).

II. Procedura anterioară recursului și hotărârea atacată

12. Prin cererile introductive separate depuse la grefa Tribunalului la 25 septembrie și la 30 decembrie 2013, Regatul Spaniei, pe de o parte, și Lico Leasing și PYMAR, pe de altă parte, au formulat o acțiune având ca obiect anularea deciziei în litigiu. Cele două cauze au fost conexate în vederea pronunțării hotărârii.

13. Prin Hotărârea din 17 decembrie 2015, Spania și alții/Comisia (T-515/13 și T-719/13, EU:T:2015:1004), Tribunalul a anulat decizia în litigiu. Sesizată cu un recurs formulat de Comisie, Curtea, prin Hotărârea din 25 iulie 2018, Comisia/Spania și alții (C-128/16 P, denumită în continuare „Hotărârea Comisia/Spania și alții”, EU:C:2018:591), a anulat ulterior această hotărâre a Tribunalului, a trimis cauza acestei instanțe spre rejudecare, a dispus soluționarea cererii privind cheltuielile de judecată odată cu fondul și a declarat că intervenientele în recurs suportă propriile cheltuieli de judecată.

14. În hotărârea pronunțată în urma acestei trimiteri, Tribunalul a înlăturat critica întemeiată pe o eroare în examinarea selectivității STL, statuând în esență că existența unei puteri discreționare extinse a administrației fiscale pentru acordarea unei autorizații pentru amortizarea anticipată era suficientă pentru calificarea STL drept selectiv în ansamblul său. Tribunalul a respins de asemenea motivul întemeiat pe o încălcare a principiilor aplicabile recuperării ca urmare a metodei de calcul

al ajutorului incompatibil, considerând că Comisia nu a săvârșit o eroare atunci când a dispus recuperarea integrală a ajutorului de la investitorii GIE, deși o parte din avantaj fusese transferată către terți.

15. Tribunalul a respins ulterior toate acțiunile.

III. Concluziile părților și procedura în fața Curții

16. Prin recursul formulat în cauza C-649/20 P, Regatul Spaniei solicită Curții anularea hotărârii atacate, soluționarea definitivă a litigiului prin anularea deciziei în litigiu și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

17. Comisia solicită respingerea recursului și obligarea Regatului Spaniei la plata cheltuielilor de judecată.

18. Prin recursul formulat în cauza C-658/20 P, Lico Leasing și PYMAR solicită Curții anularea hotărârii atacate, anularea deciziei în litigiu și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

19. Caixabank și alții solicită același lucru.

20. Comisia solicită respingerea recursului și obligarea Lico Leasing și a PYMAR, precum și a Caixabank și alții la plata cheltuielilor de judecată.

21. Prin recursul formulat în cauza C-662/20 P, Caixabank și alții solicită Curții anularea hotărârii atacate, anularea deciziei în litigiu, în special a articolului 1 alineatul (1) din aceasta, și, cu titlu subsidiar, a articolului 4 alineatul (1) din aceasta, și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

22. Decal España SA, a cărei cerere de intervenție în susținerea concluziilor formulate de Caixabank și alții a fost admisă prin Ordonanța președintelui Curții din 2 august 2021, solicită același lucru.

23. Comisia solicită respingerea recursului ca inadmisibil și, în subsidiar, ca nefondat, precum și obligarea Caixabank și alții și a Decal España la plata cheltuielilor de judecată.

24. Prin Decizia președintelui Curții din 26 aprilie 2022, cele trei cauze (C-649/20 P, C-658/20 P și C-662/20 P) au fost conexate, conform articolului 54 din Regulamentul de procedură al Curții, pentru buna desfășurare a procedurii orale și în vederea pronunțării hotărârii.

25. Regatul Spaniei, Lico Leasing, Caixabank și alții, Decal España și Comisia au fost ascultate în ședința care a avut loc la 15 iunie 2022.

IV. Cu privire la recurs

26. În conformitate cu cererea Curții, prezentele concluzii se vor concentra asupra motivului privind caracterul selectiv al pretinsului ajutor (al doilea motiv în cauza C-649/20 P, primul motiv în cauza C-658/20 P și primul motiv în cauza C-662/20 P) și asupra stabilirii cuantumului ajutorului care trebuie recuperat (al patrulea motiv în cauza C-649/20 P, al patrulea motiv în cauza C-658/20 P și al treilea motiv în cauza C-662/20 P).

A. Cu privire la al doilea motiv în cauza C-649/20 P, la primul motiv în cauza C-658/20 P și la primul motiv în cauza C-662/20 P

1. Scurt rezumat al argumentelor părților

27. Al doilea motiv invocat de Regatul Spaniei în cauza C-649/20 P, precum și primele motive invocate de Lico Leasing și de PYMAR în cauza C-658/20 P și de Caixabank și alții în cauza C-662/20 P tind să critice, în mai multe privințe, analiza selectivității STL efectuată în hotărârea atacată.

2. Cu privire la admisibilitate

28. Comisia consideră că aceste motive sunt inadmisibile întrucât ar echivala cu sesizarea Curții cu un litigiu mai extins decât cel cu care a fost sesizat Tribunalul, în măsura în care recurenții nu ar fi susținut niciodată în acțiunile lor în primă instanță că decizia în litigiu era afectată de o eroare pentru motivul că Comisia nu examinase selectivitatea STL prin intermediul analizei în trei etape și nici că aceasta ar fi săvârșit o eroare prin faptul că a omis să definească cadrul de referință sau să efectueze o comparație cu operatorii care se află într-o situație comparabilă cu cea a beneficiarilor.

29. Această cauză de inadmisibilitate trebuie, în opinia noastră, să fie înlăturată.

30. Astfel, deși decurge dintr-o jurisprudență consacrată că competența Curții în cadrul recursului este limitată la aprecierea soluției legale date cu privire la motivele și la argumentele dezbătute în fața Tribunalului[6], reiese dintr-o jurisprudență de asemenea constantă că un reclamant poate, în recursul formulat, să invoce motive derivate din însăși hotărârea contestată și care urmăresc să critice temeinicia în drept a acesteia[7].

31. Presupunând că motivele în discuție nu ar fi fost dezbătute în primă instanță, trebuie să se constate că, la punctele 87-102 din hotărârea atacată, Tribunalul a analizat problema dacă Comisia săvârșise o eroare de drept prin faptul că s-a abținut să pună în aplicare o analiză în trei etape. Astfel cum vom arăta într-un mod mai detaliat în secțiunea următoare din prezentele concluzii, Tribunalul a considerat în esență, în cadrul acestei examinări, că se putea limita la a verifica existența unei puteri discreționare pentru a acorda autorizația privind amortizarea anticipată în privința administrației fiscale, o asemenea existență fiind suficientă pentru a face STL selectiv în ansamblul său. Prin urmare, rezultă că motivele în discuție au rezultat din hotărârea atacată.

32. Ținând seama de aceste considerații, propunem Curții să declare că al doilea motiv în cauza C-649/20 P, primul motiv în cauza C-658/20 P și primul motiv în cauza C-662/20 P sunt admisibile.

[6] Hotărârea din 6 octombrie 2021, World Duty Free Group și Spania/Comisia (C-51/19 P și C-64/19 P, EU:C:2021:793, punctul 55 și jurisprudența citată).

[7] Hotărârea din 6 octombrie 2021, Sigma Alimentos Exterior/Comisia (C-50/19 P, EU:C:2021:792, punctul 59 și jurisprudența citată).

3. Cu privire la fond

a) Cu privire la lipsa unei analize în trei etape

33. În primul rând, trebuie amintit că, la punctul 87 din hotărârea atacată, Tribunalul a constatat că, în decizia în litigiu, Comisia nu efectuase analiza în trei etape, necesară pentru a califica un ajutor drept selectiv, dar indicase că STL, analizat în ansamblu, era selectiv, pe de o parte, din cauza puterii discreționare a administrației fiscale de a acorda autorizația obligatorie pentru amortizarea anticipată pe baza unor condiții care erau imprecise și, pe de altă parte, întrucât administrația fiscală nu autoriza decât operațiuni STL care urmăreau să finanțeze nave maritime. La același punct din hotărârea atacată, Tribunalul a precizat apoi că, în ședință, Comisia susținuse că existența unei asemenea puteri discreționare a administrației fiscale era suficientă în sine pentru a face STL selectiv în ansamblu. Astfel, Tribunalul și-a concentrat analiza selectivității, la punctele 88-102 din hotărârea atacată, asupra acestei din urmă probleme juridice.

34. Cu titlu introductiv, este necesar să se observe că interpretarea menționată a deciziei în litigiu este criticată de Caixabank (susținută de Decal). Potrivit acesteia, Tribunalul ar fi apreciat astfel că, în considerentul (156) al deciziei respective, Comisia întemeiase existența selectivității pe două tipuri de raționamente alternative, și anume unul întemeiat pe existența unei puteri discreționare a administrației fiscale, iar celălalt pe caracterul sectorial al STL, astfel încât omiterea analizei în trei etape nu ar afecta existența puterii discreționare menționate. În schimb, Comisia ar fi prezentat aceste două elemente nu ca două raționamente alternative, ci ca părți indisociabile ale unuia și același raționament care conduc la concluzia selectivității sectoriale a STL. În consecință, Caixabank și alții susțin că, substituind motivarea deciziei în litigiu cu propria motivare, Tribunalul ar fi săvârșit o eroare de drept.

35. Considerăm că acest argument provine dintr-o interpretare excesiv de formalistă a deciziei în litigiu.

36. Utilizarea termenilor „pe de o parte” și „pe de altă parte” la punctul 87 din hotărârea atacată nu înseamnă, după cum pretind Caixabank și alții, că Tribunalul a considerat că Comisia a concluzionat în sensul existenței selectivității în temeiul a două raționamente alternative.

37. Dimpotrivă, acest punct din hotărârea atacată reproduce fidel, în esență, raționamentul juridic ce reiese din considerentul (156) al deciziei în litigiu, potrivit căruia selectivitatea STL în ansamblul său depinde exclusiv de existența unei aprecieri discreționare a administrației fiscale sesizate cu o cerere de autorizare a amortizării anticipate. Ținând seama de această putere discreționară, care se întemeia pe criteriile vagi ale reglementării pe care se întemeia administrația pentru acordarea autorizațiilor privind amortizarea anticipată, acest considerent preciza că numai GIE care desfășurau operațiuni STL destinate finanțării navelor maritime aveau acces la toate avantajele fiscale ale STL. În consecință, simpla existență a puterii discreționare menționate era suficientă, potrivit deciziei în litigiu, pentru a constata selectivitatea STL.

38. Din aceste considerații decurge că, departe de a substitui motivarea deciziei în litigiu cu propria motivare, Tribunalul s-a limitat, la punctul 87 din hotărârea atacată, să utilizeze o latitudine legitimă în interpretarea acestei decizii [8].

[8] A se vedea Hotărârea din 26 martie 2020, Larko/Comisia (C-244/18 P, EU:C:2020:238, punctele 104 și 105).

39. Argumentul principal al recurenților este că Tribunalul a omis să stabilească cadrul de referință și să efectueze analiza în trei etape prevăzută de Curte, care constă în identificarea regimului fiscal comun, în aprecierea dacă măsura în cauză are caracter selectiv întrucât introduce diferențe între operatorii care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă și în examinarea dacă statul membru a stabilit că această măsură era justificată de natura sau de economia sistemului în care se înscrie.

40. Regatul Spaniei susține în special că, procedând astfel, Tribunalul ar fi încălcat Hotărârea Comisia/Spania și alții, având în vedere că, în această hotărâre, Curtea a solicitat Tribunalului să aprecieze selectivitatea STL prin intermediul analizei în trei etape.

41. Considerăm, asemenea Comisiei, că Curtea nu a intenționat să prevadă o asemenea analiză.

42. În primul rând, trebuie să se analizeze în contextul lor punctele evocate de Regatul Spaniei în susținerea tezei sale. În Hotărârea Comisia/Spania și alții, Curtea a răspuns la argumentul potrivit căruia Tribunalul a statuat în mod eronat că avantajele fiscale acordate ca urmare a investițiilor într-un anumit bun, cu excluderea altor bunuri sau a altor tipuri de investiții, nu erau selective în privința investitorilor, din moment ce operațiunea este deschisă oricărei întreprinderi.

43. În această privință, Curtea a declarat mai întâi, la punctul 67 din hotărârea menționată, că analiza efectuată de Tribunal se întemeia pe premisa eronată că investitorii, iar nu GIE, puteau fi considerați beneficiarii avantajelor ce rezultă din măsurile fiscale în cauză și că, prin urmare, numai din perspectiva investitorilor trebuia examinată condiția referitoare la selectivitate. Aceasta a constatat ulterior, la punctele 68-71 din hotărârea menționată, că Tribunalul efectuase, de altfel, o apreciere eronată a selectivității, statuând că avantajele percepute de investitorii care au participat la operațiuni STL nu erau selective din moment ce aceste operațiuni erau deschise, în aceleași condiții, oricărei întreprinderi fără distincție. Tribunalul ar fi trebuit să efectueze, potrivit Curții, analiza în trei etape care reiese din Hotărârea Comisia/World Duty Free Group și alții[9], verificând, printre altele, dacă Comisia a stabilit că măsurile fiscale în discuție introduceau, prin efectele lor concrete, un tratament diferențiat între operatorii care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în raport cu obiectivul STL.

44. În opinia noastră, din cuprinsul acestor puncte din hotărârea Comisia/Spania și alții reiese că analiza în trei etape a fost considerată indispensabilă din moment ce Tribunalul a identificat investitorii ca fiind beneficiarii STL. Această interpretare este confirmată de legătura stabilită de Curte între o astfel de identificare (eronată) a beneficiarilor și eroarea de drept legată de lipsa unei analize în trei etape, după cum dovedește utilizarea expresiei „în plus” la începutul punctului 68 din respectiva hotărâre.

45. De asemenea, trebuie arătat că Curtea a statuat, la punctul 58 din hotărârea Comisia/Spania și alții, că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a omis să examineze dacă sistemul de autorizare a amortizării anticipate conferea administrației fiscale o putere discreționară de natură să favorizeze activitățile desfășurate de GIE implicate în STL sau având ca efect favorizarea unor asemenea activități. Procedând astfel, Curtea a intenționat, în opinia noastră, să invite în mod expres Tribunalul să efectueze o asemenea examinare, invitație cu care acesta s-a conformat pe deplin la punctele 88-102 din hotărârea atacată.

[9] Hotărârea din 21 decembrie 2016 (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981).

46. În aceste condiții, nu se poate considera că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept în ceea ce privește metoda utilizată pentru examinarea selectivității, deși a respectat cadrul de analiză amintit la punctul de mai sus.

47. În ceea ce privește argumentele recurenților care vizează mai general faptul că Tribunalul nu ar fi cenzurat lipsa unei analize în trei etape în decizia în litigiu, trebuie observat de la bun început că această analiză a fost concepută pentru a dezvălui selectivitatea ascunsă prin măsuri fiscale avantajoase de care orice întreprindere poate beneficia în aparență. Aceasta constă în a determina dacă aplicarea unor astfel de măsuri cu aplicabilitate generală constituie o discriminare nejustificată între întreprinderile care îndeplinesc condițiile pentru a obține avantajul și cele care nu le îndeplinesc.

48. Dispozițiile legislației spaniole de instituire a măsurilor STL dădeau GIE posibilitatea să solicite accesul la amortizarea anticipată; acestea le permiteau să se înscrie în registrul special al companiilor maritime – cu condiția să exercite o activitate care implică punerea la dispoziția terților a unei nave pentru o navlosire a navei nude – și să dobândească astfel dreptul de a-și plăti impozitele în cadrul sistemului de impozitare în funcție de tonaj; în sfârșit, acestea le permiteau să obțină beneficiul scutirii fiscale a câștigurilor de capital rezultate din vânzarea navei.

49. Prin urmare, considerăm că măsurile în discuție ar putea fi interpretate ca făcând parte din categoria măsurilor *prima facie* generale. În special, s-ar putea susține că aceste măsuri au avut ca efect acordarea GIE a unui avantaj fiscal pentru simplul motiv că identitatea și structura activităților acestora din urmă erau definite în funcție de urmărirea unui asemenea avantaj. Ar fi vorba în acest caz despre un avantaj acordat în principiu oricărui operator economic care dorește să urmeze o strategie de optimizare fiscală, ceea ce ar face necesară o analiză în trei etape pentru a stabili eventualul caracter selectiv al acestuia.

50. Considerăm însă că, în speță, măsurile STL nu pot fi calificate drept măsuri *a priori* generale, întrucât faptul de a îndeplini criteriile pentru a putea beneficia de acestea nu conducea în mod sistematic la a beneficia de avantajele fiscale prevăzute de aceste măsuri. După cum am văzut mai sus, acordarea avantajelor respective era astfel condiționată de obținerea prealabilă de către aceste întreprinderi a autorizației de a efectua amortizarea anticipată, care era acordată de administrația fiscală în temeiul unei puteri discreționare extinse.

51. Încadrată de criterii vagi și lipsite de orice caracter obiectiv, această putere discreționară permitea administrației fiscale să determine beneficiarii amortizării anticipate sau condițiile acestei amortizări, ceea ce permite să se considere, în temeiul jurisprudenței constante a Curții [10], că criteriul selectivității este îndeplinit.

52. Rezultă, în opinia noastră, că o analiză în trei etape, care include stabilirea cadrului de referință (sau „impozitare standard”, în materie fiscală), nu este justificată în speță. Astfel, o asemenea stabilire este necesară numai pentru a identifica eventuala prezență a unui *mecanism derogatoriu* de la sistemul de impozitare ce se aplică tuturor întreprinderilor care intră în domeniul de aplicare al acestuia. Or, ne pare evident că, atunci când reglementarea națională acordă administrației fiscale o putere discreționară precum cea în discuție în cauzele principale, exercitarea unei asemenea puteri va deroga în mod necesar de la *orice* cadru de referință stabilit în prealabil.

[10] A se vedea Hotărârea din 26 septembrie 1996, Franța/Comisia (C-241/94, EU:C:1996:353, punctul 23), Hotărârea din 29 iunie 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, punctul 27), și Hotărârea din 1 decembrie 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, punctul 40).

53. În această privință, trebuie adăugat că, contrar celor apreciate de recurenți, hotărârea pronunțată de Curte în cauza P nu preconizează nicidecum o analiză în trei etape în cazul în care acordarea avantajului fiscal depinde de o autorizație din partea administrației naționale competente. Astfel, deși rezultă că, în hotărârea menționată, Curtea a încorporat raționamentul său referitor la puterea discreționară în cea de a doua etapă (existența unei derogări) și în cea de a treia etapă (justificarea unei măsuri *a priori* selective) [11], nu este mai puțin adevărat că aceasta nu a procedat la determinarea prealabilă a cadrului de referință, în pofida îndoielilor exprimate cu privire la acest subiect de instanța națională în decizia sa de trimitere [12].

54. Având în vedere ceea ce precedă, apreciem că această serie de argumente ale recurenților trebuie respinsă ca nefondată.

b) Cu privire la lipsa unei analize a exercitării puterii discreționare a administrației fiscale

55. În al doilea rând, recurenții contestă aprecierile Tribunalului privind puterea discreționară a administrației fiscale de a autoriza amortizarea anticipată. Aceștia îi reproșează în special, în esență, că nu a examinat dacă, în fapt, această competență a administrației fiscale a condus în mod nejustificat la tratarea mai favorabilă a anumitor operatori în raport cu alții care se aflau într-o situație comparabilă.

56. Trebuie să se rezume de la bun început raționamentul urmat de Tribunal la punctele relevante din hotărârea atacată. La punctul 88 din această hotărâre, Tribunalul a amintit printre altele, în raport cu jurisprudența, că existența unui sistem de autorizare nu implică în sine existența unei măsuri selective și că, în schimb, atunci când autoritățile competente dispun de o putere discreționară extinsă de a determina beneficiarii și condițiile în care se acordă măsura, exercitarea acestei puteri trebuie să fie considerată ca favorizând anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri față de altele, care, având în vedere obiectivul urmărit, s-ar găsi într-o situație de fapt și de drept comparabilă.

57. În continuare, după ce a examinat, la punctele 89-100 din hotărârea atacată, actele cu putere de lege și normele administrative ce reglementează sistemul de autorizare în discuție, Tribunalul a răspuns la anumite argumente specifice invocate de părți.

58. Tribunalul a constatat printre altele, după cum arătase Comisia în decizia în litigiu, că acest sistem se baza pe obținerea unei autorizări prealabile, nu doar pe o simplă notificare, în temeiul unor criterii vagi, ce necesitau o interpretare a administrației fiscale, care nu publicase orientări. Tribunalul a observat în continuare că, în conformitate cu aceste dispoziții, administrația fiscală avea posibilitatea de a solicita toate informațiile și documentele pe care le considera oportune, inclusiv informații privind impactul pozitiv asupra economiei și asupra ocupării forței de muncă în Spania ce rezulta din contractele de construcție de nave. În plus, Tribunalul a arătat că administrația fiscală putea nu numai să acorde sau să respingă autorizarea, ci, de asemenea, să stabilească data de începere pentru amortizare la o dată diferită de cea propusă de persoana impozabilă, fără altă precizare. Rezulta de aici o marjă de apreciere importantă în privința administrației fiscale.

[11] Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, denumită în continuare „Hotărârea P”, EU:C:2013:525, punctele 22-27).

[12] A se vedea Hotărârea P, punctul 13.

59. În sfârșit, la punctul 100 din hotărârea atacată, Tribunalul a concluzionat că existența acestor aspecte discreționare era de natură să favorizeze beneficiarii în raport cu alte persoane impozabile care se găseau într-o situație de fapt și de drept comparabilă, în sensul că alte GIE sau alte întreprinderi active în alte sectoare sau care au altă formă erau susceptibile să nu beneficieze de amortizarea anticipată în aceleași condiții. Acesta a arătat de asemenea că, având în vedere caracterul intrinsec discreționar al dispozițiilor care fac obiectul examinării sale, era irelevant dacă aplicarea lor a fost sau nu a fost discreționară *de facto*.

60. Contrar celor susținute de Regatul Spaniei, trebuie arătat că Tribunalul nu a stabilit nicio distincție între selectivitate *de iure* și selectivitate *de facto*. Departe de a fi efectuat o asemenea distincție, el a urmărit pur și simplu să precizeze că, din moment ce caracterul selectiv al STL fusese recunoscut ca urmare a elementelor discreționare care decurg din sistemul de autorizare prealabilă prevăzut de reglementarea aplicabilă, problema dacă acest sistem fusese aplicat efectiv în mod discreționar în practică era lipsită de relevanță.

61. Această din urmă constatare a Tribunalului a fost contestată cu fermitate de reclamanți, atât în înscrisurile lor, cât și în cursul ședinței, pentru motivul că simpla recunoaștere legală a unei puteri discreționare în privința administrației naționale nu permitea, în temeiul jurisprudenței, să se prezume caracterul selectiv al unei scheme de ajutor precum cea din speță. Orice altă interpretare ar fi eronată și ar constitui, în opinia acestora, un precedent ce ar avea efecte negative sistemice asupra dreptului ajutoarelor de stat.

62. Trebuie să se observe, în acest stadiu, că recurenții nu repun în discuție analiza potrivit căreia STL constituie o schemă de ajutor. Deși nu apare decât rareori în cuprinsul deciziei în litigiu și în hotărârea atacată, Comisia și Tribunalul preferând să desemneze STL drept un „sistem” constituit din diferite măsuri legate în mod indisociabil, această calificare reiese în mod evident din dispozitivul acestei decizii și din raționamentul urmat în hotărârea atacată.

63. Este necesar să se țină seama de aceasta în aprecierea tezei recurenților, întemeiată pe Hotărârea P, potrivit căreia trebuie analizată aplicarea practică a măsurilor fiscale care constituie STL pentru a-l califica, după caz, drept selectiv.

64. Contextul cauzei în care s-a pronunțat această hotărâre necesită să fie amintit pe scurt. Reglementarea fiscală finlandeză în cauză prevedea că pierderile suferite de o societate nu erau deductibile în special atunci când, în cursul anului în care s-au înregistrat pierderi sau ulterior, mai mult de jumătate din acțiunile societății își schimbaseră proprietarul altfel decât printr-o moștenire sau printr-un testament. Administrația fiscală putea totuși să autorizeze la cerere o astfel de deducere, pentru motive speciale, atunci când continuarea activității societății impunea acest lucru. „Motivele speciale” care justifică acordarea unei asemenea autorizații derogatorii erau enumerate într-o scrisoare de îndrumare publicată de administrația respectivă și includeau, între altele, „efectele speciale asupra ocupării forței de muncă”.

65. În hotărârea sa, Curtea a amintit în esență că, atunci când administrația competentă dispune de o putere discreționară extinsă care să îi permită să determine beneficiarii sau condițiile în care se acordă măsura în temeiul unor criterii străine de sistemul fiscal în discuție, exercitarea acestei puteri trebuie să fie considerată ca favorizând anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri față de altele și a adăugat că exercitarea acestei puteri de apreciere este justificată atunci când este limitată de criterii obiective care nu sunt străine de sistemul fiscal menționat [13].

[13] Hotărârea P, punctele 24-27.

66. Din cauza eterogenității criteriilor care delimitează competența administrației fiscale finlandeze, toate obiective și inerente naturii sistemului fiscal examinat cu excluderea celui legat de „efectele speciale asupra ocupării forței de muncă”, Curtea a apreciat necesar să precizeze în hotărâre că caracterul selectiv nu implică „numai cunoașterea conținutului normelor de drept pertinente, ci impune de asemenea examinarea domeniului de aplicare al acestora pe baza *practicii administrative și jurisdicționale* și a informațiilor privind întinderea domeniului de aplicare personal al acestor norme” [14].

67. Considerăm că această constatare este cel puțin depășită de Hotărârea Comisia/Fútbol Club Barcelona [15].

68. În hotărârea amintită, Curtea a statuat că, în cazul unei scheme de ajutor, Comisia trebuie să realizeze examinarea acesteia în raport cu articolul 107 alineatul (1) TFUE, prin raportare la momentul adoptării regimului în discuție și prin efectuarea unei analize *ex ante* [16]. Mai precis, Comisia trebuie să dovedească, potrivit Curții, că o schemă de ajutor „este de natură să își favorizeze beneficiarii, verificând că aceasta, apreciată global, este, ținând seama de caracteristicile proprii, susceptibilă să conducă, la momentul adoptării sale, la o impozitare mai scăzută în raport cu cea care rezultă din aplicarea regimului de impozitare general” [17]. În această privință, Curtea a explicat că examinarea efectuată de Comisie în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE nu poate favoriza statele membre care plătesc ajutoare cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE, în detrimentul celor care, în conformitate cu această dispoziție, notifică ajutoarele în stadiul de proiect și se abțin să le pună în aplicare în așteptarea deciziei finale adoptate de Comisie. Astfel, dacă ar reveni Comisiei sarcina de a verifica dacă un avantaj selectiv s-a materializat pe baza unei aprecieri a practicii administrației fiscale în cadrul unei scheme de ajutor întemeiate pe o autorizare discreționară, statul membru în cauză nu ar putea notifica în stadiul de proiect măsurile care intră sub incidența unei astfel de scheme. Acesta ar fi, în schimb, obligat să aștepte punerea sa în aplicare de către administrația fiscală, ceea ce ar implica în mod necesar acordarea unor ajutoare nelegale înainte de notificare [18].

69. În aceste împrejurări, existența unei obligații pentru Comisie de a aprecia schemele de ajutor *a posteriori*, astfel cum rezultă din interpretarea propusă de recurenți, este contrară acestei jurisprudențe, care urmărește să protejeze unul dintre elementele fundamentale ale sistemului de control al ajutoarelor de stat, și anume obligația de notificare instituită prin tratat [19].

70. Rezultă că nu se poate reproșa Tribunalului, astfel cum procedează Regatul Spaniei în recursul formulat, că nu a indicat nicio practică administrativă care să demonstreze că de posibilitatea administrației fiscale de a stabili un alt moment pentru începutul amortizării anticipate beneficiau mai ales GIE. Astfel, după cum am explicat mai sus, referirea la o practică administrativă nu era necesară pentru motivul că hotărârea atacată a stabilit existența unei puteri discreționare extinse a administrației fiscale în raport cu autorizarea amortizării anticipate [20].

[14] Hotărârea P, punctul 20. Sublinierea noastră.

[15] Hotărârea din 4 martie 2021, Comisia/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, denumită în continuare „Hotărârea Comisia/Fútbol Club Barcelona”, EU:C:2021:169).

[16] Hotărârea Comisia/Fútbol Club Barcelona, punctul 86.

[17] Hotărârea Comisia/Fútbol Club Barcelona, punctul 87.

[18] A se vedea Hotărârea Comisia/Fútbol Club Barcelona, punctele 92 și 93.

[19] A se vedea Hotărârea Comisia/Fútbol Club Barcelona, punctele 90 și 91.

[20] De asemenea, nu i se poate reproșa Tribunalului, după cum procedează și Regatul Spaniei, că nu a indicat nicio dispoziție normativă ce ar dovedi că de posibilitatea administrației fiscale de a stabili un alt moment pentru începutul amortizării anticipate beneficia în mod specific GIE. Astfel cum am explicat mai sus, referirea la o dispoziție normativă ce are un astfel de conținut nu era necesară, întrucât raționamentul juridic urmat în hotărârea atacată nu se întemeiază pe o ipoteză privind selectivitatea *de iure*.

71. În ședință, Caixabank și alții au susținut că, spre deosebire de ceea ce reiese din hotărârea atacată, Hotărârea DM Transport [21] nu a impus o interpretare potrivit căreia selectivitatea unei scheme de ajutor decurge din simpla existență a unei puteri discreționare extinse. Potrivit interpretării pe care o dă hotărârii menționate, Curtea ar fi înțeles să afirme doar că existența acestei puteri este *susceptibilă să* confere unei măsuri *a priori* generale un caracter selectiv. În această privință, trebuie să se observe că, în cauza în care s-a pronunțat respectiva hotărâre, Curtea a decis să lase instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă atribuția organismului național competent de a acorda facilități de plată privind contribuțiile de securitate socială prevăzute de legea belgiană era discreționară și, *în caz contrar*, de a stabili dacă aceste facilități de plată aveau un caracter general sau selectiv [22]. Această constatare este suficientă, în opinia noastră, pentru a înlătura lectura propusă de Caixabank și alții.

72. În sfârșit, ne pare evident că, contrar celor susținute de Regatul Spaniei în recursul formulat, o interpretare a selectivității precum cea pe care o propunem nu determină nicidecum o răsturnare a sarcinii probei în sensul că, dacă ar fi validată de Curte, Comisia nu ar mai fi obligată să dovedească faptul că un regim fiscal este selectiv ca urmare a efectelor sale. Dimpotrivă, din interpretarea adoptată de Tribunal în hotărârea atacată rezultă că Comisia trebuie să dovedească faptul că administrația națională se bucură de o putere discreționară care decurge din reglementarea relevantă, întrucât exercitarea acestei puteri este, potrivit jurisprudenței, în mod necesar selectivă în ceea ce privește efectele sale.

73. Nici jurisprudența citată de Caixabank și alții în recursul formulat, și anume hotărârile pronunțate de Tribunal și de Curte în cauza MOL/Comisia [23] și cele pronunțate de Tribunal în anumite cauze privind decizii anticipate ale anumitor administrații fiscale naționale („soluții fiscale anticipate”), nu este, în opinia noastră, de natură să susțină poziția recurenților [24].

74. În ceea ce privește prima cauză, deși este adevărat că instanțele Uniunii au sancționat lipsa unei analize de fapt referitoare la exercitarea puterii discreționare a administrației naționale, am subliniat, în Concluziile noastre referitoare la cauza Irlanda/Comisia, dificultatea de a transpune criteriile care reies din această cauză în alte situații, dat fiind că punerea în aplicare a acestor criterii presupune ca dispoziția juridică examinată să fie calificată drept „dispoziții[…] facultative de drept național care prevăd impunerea unor obligații suplimentare”, ceea ce nu este valabil în prezenta cauză [25]. În ceea ce privește cauzele referitoare la soluțiile fiscale anticipate, o analiză de fapt a exercitării puterii discreționare a fost considerată necesară de Tribunal pentru simplul motiv că aceste decizii fuseseră calificate drept măsuri individuale. Or, după cum am precizat mai sus, natura schemei de ajutor a STL nu este contestată în prezenta cauză.

75. În aceste condiții, a doua serie de argumente invocate de recurenți ar trebui, în opinia noastră, să fie respinsă ca nefondată.

21 Hotărârea din 29 iunie 1999 (C-256/97, EU:C:1999:332).

22 Hotărârea din 29 iunie 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, punctele 27 și 28); potrivit Curții, puterea discreționară în discuție trebuie să permită acestui organism „să determine beneficiarii sau condițiile măsurii acordate”. În această privință, a se vedea de asemenea Hotărârea din 26 septembrie 1996, Franța/Comisia (C-241/94, EU:C:1996:353, punctele 23 și 24), și Hotărârea din 1 decembrie 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, punctele 39 și 40).

23 Hotărârea din 12 noiembrie 2013, MOL/Comisia (T-499/10, EU:T:2013:592), confirmată prin Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

24 Hotărârea din 24 septembrie 2019, Țările de Jos și alții/Comisia (T-760/15 și T-636/16, EU:T:2019:669), Hotărârea din 24 septembrie 2019, Luxemburg și Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia (T-755/15 și T-759/15, EU:T:2019:670), precum și Hotărârea din 15 iulie 2020, Irlanda și alții/Comisia (T-778/16 și T-892/16, EU:T:2020:338).

25 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Irlanda/Comisia (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, punctul 192).

c) Cu privire la neexaminarea selectivității STL în ansamblul său

76. În al treilea rând, recurenții reproșează Tribunalului că, la punctul 101 din hotărârea atacată, a concluzionat în sensul selectivității STL după ce a examinat doar una dintre măsurile care îl compun, fără a efectua, în consecință, o analiză a celorlalte măsuri care constituie STL și a efectelor pe care acestea le-ar fi produs împreună.

77. În această privință, trebuie amintit că, în decizia în litigiu, Comisia a examinat mai întâi selectivitatea măsurilor care constituie STL, apoi selectivitatea STL în ansamblul său. În considerentul (156) al deciziei menționate, Comisia a considerat că avantajul conferit de acesta era selectiv în măsura în care depindea de puterile de apreciere ale administrației fiscale în cadrul procedurii de autorizare prealabilă a amortizării anticipate, iar aplicarea altor măsuri care constituie STL, și anume sistemul de impozitare pe tonaj și neimpozitarea câștigurilor de capital, depindea de aprobarea prealabilă a acestei administrații.

78. La punctul 101 din hotărârea atacată, Tribunalul a statuat că, dat fiind că una dintre măsurile care permiteau să se beneficieze de STL în ansamblu era selectivă, și anume autorizarea amortizării anticipate, Comisia nu a săvârșit o eroare atunci când a considerat în decizia în litigiu că sistemul era selectiv în ansamblu.

79. În ceea ce ne privește, nu înțelegem cum s-ar putea considera că aprecierea Tribunalului, oricât de concisă ar fi, este lipsită de rigoare și ține astfel de o eroare de drept, după cum arată Regatul Spaniei. Ținând seama de raportul de dependență, constatat în decizia în litigiu și necontestat de reclamant, care leagă aplicarea sistemului de impozitare pe tonaj și neimpozitarea câștigurilor de capital de aprobarea prealabilă a amortizării anticipate, veritabilă „cheie de acces” la avantajele fiscale care decurg din STL, ne pare astfel evident că critica recurenților referitoare la neexaminarea selectivității privind efectele produse împreună de măsurile care constituie STL nu poate fi admisă. Rezultă că acest argument trebuie înlăturat ca nefondat.

d) Cu privire la neexaminarea caracterului comparabil al situațiilor

80. În al patrulea rând, Regatul Spaniei și Caixabank și alții apreciază că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept, la punctul 100 din hotărârea atacată, prin faptul că nu a efectuat o comparație între situațiile de fapt și de drept ale întreprinderilor cărora le este acordat beneficiul măsurii în cauză și cele ale întreprinderilor care sunt excluse de la acesta și că, în condițiile respective, hotărârea atacată este afectată de nemotivare în această privință.

81. Reiese dintr-o interpretare de ansamblu că aceste argumente se întemeiază pe premisa potrivit căreia Comisia ar fi trebuit să considere că autorizația referitoare la amortizarea anticipată era o măsură *a priori* generală și, astfel, caracterul său eventual selectiv putea fi constatat numai în urma unei analize în trei etape. Cu toate acestea și după cum am arătat în prezentele concluzii, măsura respectivă ce reglementează accesul la STL și la beneficiile fiscale care rezultă din acesta acordă administrației fiscale o marjă discreționară la acordarea autorizației menționate. O astfel de caracteristică implică, potrivit jurisprudenței, necesitatea de a efectua o examinare, de natură diferită, a selectivității, care privește numai întinderea puterii discreționare a administrației naționale competente. Deși această putere permite administrației să determine beneficiarii și condițiile de acordare a măsurii respective, exercitarea acelei puteri, tot potrivit jurisprudenței, va favoriza în mod necesar acești beneficiari în raport cu orice altă întreprindere

care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă, fără să fie imperativ să se identifice existența unui astfel de tratament favorabil și să se stabilească dacă situațiile sunt efectiv comparabile, după cum susțin Regatul Spaniei și Caixabank și alții.

82. Rezultă că aprecierea efectuată de Tribunal la punctul 100 din hotărârea atacată nu conține erori de drept și nu este viciată de nemotivare. Astfel, nu revenea Tribunalului sarcina de a expune motivele pentru care situația de fapt și de drept a GIE, supusă normelor fiscale obișnuite în materie de amortizare, și cea a întreprinderilor care își desfășoară activitatea într-un alt sector decât navigația maritimă erau comparabile cu cea a GIE, care beneficiază de STL. Caracterul selectiv a fost stabilit corespunzător cerințelor legale de Tribunal atunci când a concluzionat, la punctul 100 din hotărârea atacată, că aspectele discreționare ale STL erau *de natură să* favorizeze beneficiarii măsurilor în discuție în raport cu orice altă persoană impozabilă care se găsea într-o situație de fapt și de drept comparabilă.

83. Ținând seama de aceste considerații, argumentele menționate ar trebui declarate, în opinia noastră, nefondate.

e) Cu privire la aprecierea eronată a întinderii puterii discreționare a administrației fiscale și la existența unei justificări prin „natura sau economia generală a sistemului”

84. În ultimul rând, Regatul Spaniei susține că Tribunalul ar fi săvârșit o eroare atunci când a considerat că procedura de autorizare a amortizării anticipate avea caracter discreționar și lipsit de condiții obiective [26]. În măsura în care acest argument vizează aprecierea Tribunalului privind competența de care dispunea administrația fiscală la momentul acordării acestei autorizații în temeiul legislației naționale, nu există nicio îndoială, în opinia noastră, că argumentul respectiv trebuie considerat inadmisibil. Astfel, trebuie să se observe că, potrivit unei jurisprudențe constante, în ceea ce privește examinarea în cadrul unui recurs a aprecierilor Tribunalului din perspectiva dreptului național, Curtea este competentă numai să verifice dacă a existat o denaturare a acestui drept, care trebuie să reiasă în mod evident din înscrisurile dosarului, fără a fi necesară o nouă apreciere a faptelor și a probelor [27]. Or, Regatul Spaniei nu invocă o asemenea denaturare a dreptului național. În special, el nu a susținut și nici nu a dovedit că Tribunalul efectuase aprecieri care erau *în mod vădit* contrare conținutului articolului 49 din RIS sau că a atribuit acestei din urmă dispoziții o sferă de aplicare ce *în mod vădit* nu i-ar corespunde în raport cu celelalte elemente din dosar [28].

85. Regatul Spaniei reproșează de asemenea Tribunalului că a respins în esență argumentul potrivit căruia marja de apreciere de care dispunea administrația fiscală în speță era justificată „de natura sau economia generală a sistemului”, atunci când a afirmat că modul de redactare a articolului 49 alineatul 6 din RIS, întrucât conferă administrației fiscale posibilitatea de a stabili data de începere pentru amortizare la o dată diferită de cea propusă de persoana impozabilă, nu permite să se asigure că utilizarea sa se limitează numai la situații de combatere a fraudei [29].

[26] Considerăm astfel că recurentul se referă la punctele 89-96 din hotărârea atacată.

[27] A se vedea Hotărârea din 9 noiembrie 2017, TV2/Danmark/Comisia (C-649/15 P, EU:C:2017:835, punctele 49 și 50), Hotărârea din 20 decembrie 2017, Comunidad Autónoma de Galicia și Retegal/Comisia (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, punctul 72), precum și Hotărârea din 20 septembrie 2018, Spania/Comisia (C-114/17 P, EU:C:2018:753, punctul 75).

[28] Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 21, și Hotărârea din 20 decembrie 2017, Spania/Comisia (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, punctul 43).

[29] În mod evident, Regatul Spaniei are în vedere punctul 97 din hotărârea atacată.

86. În această privință, reclamantul respectiv afirmă în esență că, în lipsa acestei posibilități a administrației fiscale, imposibilitatea locatarului unui contract de leasing financiar de a începe să recupereze costul bunului înainte de livrarea acestuia ar fi determinat o denaturare financiară din cauza lipsei de simetrie cu condițiile contractuale, acestea din urmă prevăzând că plățile trebuiau efectuate înainte ca bunul să fie pus la dispoziția locatarului. Or, nu vedem cum o asemenea afirmație poate infirma constatarea Tribunalului, la punctul 97 din hotărârea atacată, potrivit căreia modul de redactare a articolului 49 alineatul 6 din RIS nu permite să se asigure că aplicarea dispoziției menționate se limitează *numai* la situații de combatere a fraudei. Este necesar să se observe, cu privire la acest aspect, că Tribunalul a constatat, în plus, la punctul 94 din hotărârea atacată, că caracteristicile sistemului de autorizare, astfel cum sunt definite la articolul 115 alineatul 11 din TRLIS și la articolul 49 din RIS, nu limitau puterea discreționară a administrației la verificarea condițiilor stabilite pentru a servi o logică fiscală. Întrucât caracterul nefondat al argumentului respectiv pare evident, propunem respingerea acestuia.

f) Concluzie

87. Întrucât toate argumentele trebuie respinse ca nefondate, propunem Curții să respingă al doilea motiv în cauza C-649/20 P, primul motiv în cauza C-658/20 P și primul motiv în cauza C-662/20 P în totalitate.

B. Cu privire la al patrulea motiv în cauza C-649/20 P, la al patrulea motiv în cauza C-658/20 P și la al treilea motiv în cauza C-662/20 P

1. Scurt rezumat al argumentelor părților

88. Prin intermediul celui de al patrulea motiv de recurs în cauzele C-649/20 P și C-658/20 P, precum și al celui de al treilea motiv de recurs în cauza C-662/20 P, invocate în cazul în care niciunul dintre motivele precedente nu ar fi admis, recurenții reproșează Tribunalului că a respins, la punctele 219 și 220 din hotărârea atacată, motivul invocat de Lico Leasing și de PYMAR, susținut în special de Caixabank și alții, întemeiat pe încălcarea principiilor aplicabile recuperării, ca urmare a metodei de calcul al ajutorului incompatibil care, în opinia lor, a avut drept consecință dispunerea recuperării integrale a ajutorului de la investitorii GIE, în timp ce aceștia ar fi beneficiat de doar 10 % până la 15 % din avantajul care decurge din STL, restul fiind transferat către companiile maritime.

89. În cadrul acestor motive, recurenții susțin că i) Tribunalul nu a respectat logica Hotărârii Comisia/Spania și alții considerând că investitorii erau beneficiarii direcți ai ajutorului; ii) recuperarea în totalitate a ajutorului de la investitorii GIE se opune principiului potrivit căruia recuperarea ajutoarelor nu are caracterul unei sancțiuni; iii) Tribunalul nu ar fi ținut seama de faptul că STL era un sistem constituit din mai multe măsuri, precum și de aspectele contractuale ale acestuia și ar fi luat în considerare numai efectele fiscale ale anumitor măsuri în loc să țină seama doar de avantajul primit efectiv de investitorii GIE ca urmare a STL în ansamblul său; și iv) din moment ce se recunoștea că, prin accesul la STL, investitorii GIE erau obligați în mod legal să cedeze 90 % din avantajul fiscal altor operatori, Comisia și Tribunalul au considerat în mod greșit că transferul avantajului nu era imputabil statului pentru motivul că era efectuat prin intermediul unor contracte private.

90. Comisia apreciază că motivele invocate de Regatul Spaniei, precum și de Lico Leasing și de PYMAR sunt inadmisibile pentru motivul că acestea din urmă nu le-ar fi prezentat în primă instanță și se opune, în orice caz, tuturor argumentelor recurenților rezumate mai sus.

2. Cu privire la admisibilitate

91. În ceea ce privește excepția de inadmisibilitate a celui de al patrulea motiv invocat de Lico Leasing și de PYMAR în cauza C-658/20 P, Comisia susține că, potrivit acestui motiv, Curtea a fost sesizată cu un litigiu mai extins decât cel cu care a fost sesizat Tribunalul, în măsura în care recurenții ar fi contestat pentru prima dată în recursul formulat identitatea beneficiarilor ajutorului în discuție.

92. Această afirmație nu este, în opinia noastră, convingătoare. Astfel, cele două aspecte în jurul cărora se structurează acest motiv privesc existența beneficiarilor ulteriori în raport cu cei care au fost identificați în decizia în litigiu, cu unicul scop de a demonstra că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a validat decizia în litigiu în ceea ce privește recuperarea *integrală* a ajutorului de la investitorii GIE. Procedând astfel, Lico Leasing și PYMAR nu contestă, așadar, identitatea beneficiarilor, astfel cum a fost stabilită prin decizia în litigiu.

93. În ceea ce privește excepția de inadmisibilitate referitoare la al patrulea motiv invocat de Regatul Spaniei în cauza C-649/20 P, Comisia consideră că acest recurent nu a invocat în fața Tribunalului niciun motiv care să repună în discuție identitatea beneficiarilor și nici să susțină că principiile ce reglementează recuperarea se opun să se dispună recuperarea integrală a ajutorului de la investitorii GIE. În această privință, ne vom limita la a aminti că, potrivit unei jurisprudențe consacrate în prezent, atunci când Tribunalul a conexat două cauze și a pronunțat o hotărâre unică ce soluționează toate motivele prezentate de părțile din procedura în fața Tribunalului, fiecare dintre aceste părți poate critica raționamentele privind motivele care nu au fost invocate în fața Tribunalului decât de reclamanta din cealaltă cauză [30]. În speță, Tribunalul a conexat mai întâi cauzele T-515/13 RENV și T-719/13 RENV și a pronunțat ulterior o hotărâre unică prin care a adoptat o poziție cu privire la toate motivele prezentate de părțile din procedură, ceea ce implică faptul că Regatul Spaniei are dreptul să critice raționamentul Tribunalului referitor la al treilea motiv invocat de Lico Leasing și de PYMAR în acțiunea lor în primă instanță.

94. Având în vedere ceea ce precedă, propunem Curții să declare al patrulea motiv în cauza C-658/20 P și al patrulea motiv în cauza C-649/20 P admisibile.

3. Cu privire la fond

95. Trebuie amintit că, deși Lico Leasing și PYMAR susțin că răspunsul Tribunalului la al treilea motiv invocat în cererea lor introductivă, care figurează la punctele 219 și 220 din hotărârea atacată, cuprinde o eroare de drept, Regatul Spaniei apreciază că acest răspuns este de asemenea afectat de nemotivare. Or, considerăm că aprecierea Curții referitoare la respectarea obligației de motivare ce revine Tribunalului constituie o condiție prealabilă în raport cu examinarea erorii de drept.

[30] A se vedea în special Hotărârea din 14 octombrie 2014, Buono și alții/Comisia (C-12/13 P și C-13/13 P, EU:C:2014:2284, punctul 52 și jurisprudența citată).

96. Prin intermediul acestui motiv, Lico Leasing și PYMAR susținuseră că decizia în litigiu nu era conformă cu principiile generale ce reglementează recuperarea ajutoarelor de stat în măsura în care părea să dispună recuperarea integrală a ajutorului în discuție de la investitori, deși o parte din avantaj era transferată în mod sistematic companiilor maritime. Ordinul de recuperare ar fi trebuit să vizeze, în opinia acestora, numai ajutorul de care investitorii beneficiaseră efectiv.

97. La punctele 219 și 220, Tribunalul a răspuns la acest motiv după cum urmează:

„219. Ținând seama de faptul că Comisia a decis în speță că companiile maritime nu erau beneficiarele ajutorului, concluzie care nu face obiectul prezentului litigiu, în consecință, ordinul de recuperare viza, în consecință, în mod exclusiv și integral, investitorii, singurii beneficiari ai totalității ajutorului, potrivit deciziei atacate, în temeiul regimului de transparență al GIE. Urmând propria logică, decizia atacată a dispus, fără a săvârși o eroare, recuperarea integralității ajutorului de la investitori, deși aceștia transferaseră o parte din avantaj către alți operatori, din moment ce ei nu erau considerați drept beneficiari ai ajutorului. Astfel, potrivit deciziei atacate, investitorii sunt cei care au beneficiat efectiv de ajutor, dat fiind că reglementarea aplicabilă nu le impunea transferul unei părți a ajutorului către terți.

220. Prin urmare, ordinul de recuperare nu poate fi considerat o sancțiune pentru investitori sau o măsură care creează o denaturare a concurenței în favoarea concurenților lor, după cum pretind Bankia și alții.”

98. În ceea ce ne privește, mărturisim că nu reușim să identificăm, în cuprinsul acestor două puncte, controlul legalității deciziei în litigiu în ceea ce privește determinarea cuantumului ajutorului care trebuie recuperat de la investitori, care face obiectul celui de al treilea motiv invocat de Lico Leasing și de PYMAR în fața Tribunalului. Astfel, este evident că, deși acest motiv nu urmărea să repună în discuție identitatea beneficiarilor, astfel cum a fost stabilită în decizia în litigiu, Tribunalul era obligat, pentru a răspunde la acesta, să examineze aspectul dacă partea din avantajul fiscal transferată companiilor maritime putea fi considerată un avantaj indirect ce rezultă din aplicarea STL.

99. În schimb, considerăm că din interpretarea punctelor menționate din hotărârea atacată reiese că Tribunalul a respins motivul invocat de Lico Leasing și de PYMAR, limitându-se la a constata că faptul că companiile maritime nu erau beneficiarii ajutorului în cauză nu era contestat și la a aminti logica deciziei în litigiu în ceea ce privește motivul care justifică recuperarea doar de la investitori.

100. Trebuie adăugat că punerea în aplicare a analizei necesare în temeiul acestui motiv nu era împiedicată de punctele asupra cărora Curtea s-a pronunțat în Hotărârea Comisia/Spania și alții. La punctul 47 din această hotărâre, Curtea a arătat că decizia Comisiei de a solicita recuperarea ajutorului incompatibil doar de la investitorii GIE nu afectează concluzia potrivit căreia Tribunalul exclusese în mod eronat că GIE pot avea calitatea de beneficiari ai acestor măsuri fiscale. Curtea a precizat în continuare, la același punct, că nu era competentă să se pronunțe cu privire la legalitatea ordinului de recuperare menționat în cadrul recursului cu care era sesizată.

101. Prin urmare, hotărârea atacată este, în opinia noastră, afectată de nemotivare.

102. În lumina acestor considerații, propunem Curții să declare că, prin faptul că a omis să răspundă la al treilea motiv al acțiunii introduse de Lico Leasing și de PYMAR, Tribunalul a încălcat obligația de motivare care îi revine. În aceste condiții, hotărârea atacată trebuie anulată în parte.

V. Cu privire la acțiunea în fața Tribunalului

103. În temeiul articolului 61 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cazul în care recursul este întemeiat și Curtea anulează decizia Tribunalului, Curtea poate să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul atunci când acesta este în stare de judecată.

104. Considerăm că această situație se regăsește în speță în măsura în care, pe de o parte, Curtea dispune de toate elementele de fapt necesare pentru decizia sa și, pe de altă parte, toate elementele litigiului au făcut obiectul unei dezbateri în contradictoriu în fața Tribunalului. În plus, nu se poate neglija că începutul acestei veritabile saga jurisdicționale datează din 25 septembrie 2013, ceea ce face imperativ, în interesul justițiabililor vizați, să se abțină de la a trimite încă o dată cauza Tribunalului.

105. În ceea ce privește al treilea motiv invocat de Lico Leasing și de PYMAR în fața Tribunalului, astfel cum a fost rezumat la punctul 97 din prezentele concluzii, trebuie amintit, cu titlu introductiv, că obligația ce revine statelor membre de a elimina, prin recuperare, un ajutor considerat de Comisie ca fiind incompatibil cu piața internă urmărește, potrivit unei jurisprudențe clasice, restabilirea situației anterioare acordării ajutorului [31].

106. Acest obiectiv este îndeplinit de îndată ce ajutorul în cauză, împreună, acolo unde este cazul, cu dobânda de întârziere, au fost rambursate de beneficiar sau, mai precis, de întreprinderile care au beneficiat efectiv de ajutorul respectiv [32]. Acest lucru implică să se verifice întreprinderile care beneficiază de *efectele economice* rezultate din acordarea ajutorului.

107. Rezultă că, atunci când o întreprindere a transferat unei alte entități o parte din avantajul care decurge dintr-o măsură de stat, este necesar să se procedeze la cuantificarea exactă a ajutorului care trebuie recuperat de la întreprinderea respectivă, astfel încât aceasta din urmă pierde numai avantajul de care a beneficiat în raport cu concurenții săi, iar situația anterioară plății ajutorului este restabilită. Recuperarea unei sume mai mari ar slăbi poziția concurențială anterioară a beneficiarului ajutorului și ar avea astfel o natură de sancțiune, ceea ce ar fi incompatibil cu principiul general care guvernează recuperarea, astfel cum a fost prezentat mai sus.

108. În speță, trebuie să se stabilească dacă metoda concepută de Comisie în decizia în litigiu ar conduce la a impune investitorilor să restituie o sumă mai mare decât cea de care au beneficiat efectiv ca urmare a acordării ajutorului, din moment ce o parte din această sumă a fost transferată în mod sistematic de acești investitori companiilor maritime.

[31] Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990, punctul 89 și jurisprudența citată).

[32] Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990, punctul 90 și jurisprudența citată).

109. În această privință, trebuie să se observe că restituirea ajutorului se limitează în general la beneficiile directe ce rezultă din acordarea acestuia, fără a se extinde la eventualele beneficii indirecte care provin dintr-o asemenea acordare. Curtea a considerat însă, într-o serie de hotărâri, că un avantaj poate fi acordat altor întreprinderi decât celor cărora le sunt transferate direct resursele de stat.

110. Este necesar să se examineze pe scurt aceste hotărâri pentru a identifica elementele care permit luarea în considerare a unui astfel de „avantaj indirect”.

111. În Hotărârea Germania/Comisia [33], Curtea era chemată să aprecieze un regim de scutiri fiscale, prevăzut de Legea privind impozitul pe venit, și prin care se acorda o deducere fiscală oricărei persoane impozabile care a dobândit participații în societățile de capital cu sediul social, precum și cu conducerea în noile landuri sau în Berlin (Germania) și care numără cel mult 250 de salariați. În această privință, Curtea a concluzionat în esență că întreprinderile vizate de reglementarea menționată beneficiau de un avantaj indirect în măsura în care eventuala achiziție de participații de către investitori în aceste întreprinderi în condiții mai avantajoase din punct de vedere fiscal își avea originea în renunțarea de către statul membru în cauză la venituri fiscale pe care le-ar fi perceput în mod normal. Aceasta adăugase în continuare că interpunerea unei decizii autonome din partea investitorilor nu avea ca efect eliminarea acestei legături, „din moment ce, în termeni economici, modificarea condițiilor de piață care gener[a] avantajul respectiv [constituia] rezultanta pierderii de resurse fiscale de către autoritățile publice” [34].

112. În Hotărârea Țările de Jos/Comisia [35], era vorba despre o reglementare ce prevedea acordarea unei subvenții operatorilor neerlandezi ai stațiilor de carburanți situați în special de-a lungul frontierei germane pentru a reduce diferența dintre tarifele accizelor în vigoare în Țările de Jos și cele existente în Germania. Curtea a statuat că marile companii petroliere beneficiau astfel de un avantaj indirect ca urmare a existenței, în anumite contracte de cumpărare exclusivă încheiate între aceste companii și operatorii menționați, a unor „clauze de gestionare a prețurilor”, care stipulau în esență că compania petrolieră își asuma o parte din costurile reducerii prețului la pompă consimțite de operator, în măsura în care condițiile pieței făceau de dorit sau necesară o adaptare a acestor reduceri. Acest avantaj indirect își avea originea, potrivit Curții, în ajutorul acordat în temeiul reglementării neerlandeze, în măsura în care această reglementare făcea în practică inutilă aplicarea clauzelor de gestionare a prețurilor [36].

113. În cauza Mediaset, Tribunalul și Curtea au concluzionat că o reglementare italiană care prevedea subvenții în favoarea consumatorilor pentru cumpărarea unor decodoare terestre digitale conferea un avantaj indirect pentru radiodifuziuni terestre pentru motivul că, stimulând consumatorii să procedeze la tranziția de la tehnologiile analogice la tehnologiile digitale terestre, această reglementare avea ca efect limitarea costurilor pe care acești operatori ar fi trebuit să le suporte pentru a dezvolta o audiență și a le permite astfel să își consolideze poziția pe piață [37].

[33] Hotărârea din 19 septembrie 2000 (C-156/98, EU:C:2000:467).

[34] Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467, punctele 26 și 27).

[35] Hotărârea din 13 iunie 2002 (C-382/99, EU:C:2002:363).

[36] Hotărârea din 13 iunie 2002, Țările de Jos/Comisia (C-382/99, EU:C:2002:363, punctul 62).

[37] Hotărârea din 15 iunie 2010, Mediaset/Comisia (T-177/07, EU:T:2010:233, punctul 62), și Hotărârea din 28 iulie 2011, Mediaset/Comisia (C-403/10 P, nepublicată, EU:C:2011:533, punctele 76 și 77).

114. Observăm că, la punctul 116 din Comunicarea sa privind noțiunea de „ajutor de stat”, Comisia a considerat că din această jurisprudență reiese că, pentru a verifica existența unui avantaj indirect, „efectele previzibile ale măsurii ar trebui examinate din perspectivă *ex ante*” și „[u]n avantaj indirect este prezent în cazul în care măsura este concepută astfel încât să își direcționeze efectele secundare către întreprinderi sau grupuri de întreprinderi identificabile” [38].

115. Deși suntem de acord cu interpretarea Comisiei, deducem de asemenea din această jurisprudență că existența unui astfel de avantaj rezultă din conținutul dispozițiilor aplicabile (cauza Germania/Comisia) sau din conținutul acelorași dispoziții în legătură cu contextul factual existent (cauzele Țările de Jos/Comisia și Mediaset). Potrivit Curții, numai aceste situații justifică faptul că se consideră că efectele economice secundare ale renunțării de către statul membru la veniturile fiscale pe care le-ar fi încasat în mod normal sunt orientate către beneficiarii indirecți ai schemei examinate.

116. Aceasta implică de asemenea, în opinia noastră, că faptul că transferul unei părți sau al întregului avantaj către beneficiarii indirecți nu este obligatoriu în drept nu conduce nicidecum, în sine, la excluderea imputabilității unui astfel de transfer statului.

117. În acest stadiu, trebuie să se verifice dacă conținutul măsurilor care constituie STL, prin el însuși sau în contextul factual în care se înscrie, permite să se afirme că STL este conceput astfel încât să orienteze efectele sale secundare către companiile maritime.

118. Răspunsul la o astfel de întrebare impune mai întâi luarea în considerare a configurației speciale a STL, care se articulează în jurul unei serii de măsuri fiscale a căror aplicare depinde de exercitarea unei puteri discreționare a administrației fiscale cu ocazia acordării unei autorizații administrative prealabile, și a unui lanț de contracte care include, la final, un contract prin care GIE închiriază companiilor maritime o navă în cadrul unei navlosiri a navei nude, acestea din urmă se angajează să achiziționeze nava menționată la sfârșitul perioadei prevăzute.

119. Ținând seama de această situație, apreciem că structura contractuală a STL ține de contextul factual existent în sensul jurisprudenței examinate mai sus. Intervenția statului prin acordarea unei autorizații pentru amortizarea anticipată, veritabilă cheie de acces la avantajele fiscale ale STL, urmează în mod necesar, astfel, instituirea acestei structuri.

120. Dacă s-ar demonstra că o asemenea structură contractuală în ansamblul său, inclusiv contractul încheiat între GIE și companiile maritime, făcea obiectul aprecierii efectuate de administrația fiscală în vederea eventualei acordări a autorizației menționate, ar rezulta că avantajul economic obținut de companiile maritime și-ar avea originea în renunțarea statului spaniol la încasarea veniturilor fiscale care îi erau datorate.

121. Or, considerăm că această evaluare nu poate face abstracție de contextul jurisprudențial în care trebuie să fie realizată. În opinia noastră, jurisprudența referitoare la avantajul indirect ne invită să prezentăm adagiul nostru ciceronian „*summum ius summa iniuria*” (aplicarea excesivă a legii duce la nedreptate), înlăturând orice formalism superfluu pentru a ne asigura că interpretarea juridică corespunde realității economice. Motivarea care stă la baza acestei abordări constă în cerința de a evita orice încercare de eludare a principiilor referitoare la recuperarea ajutoarelor de stat, astfel cum au fost amintite mai sus.

[38] Comunicarea Comisiei privind noțiunea de ajutor de stat astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2016, C 262, p. 1).

122. Acest risc există în mod incontestabil în speță. Simpla instituire a unei scheme de ajutor care conferă administrației fiscale o putere discreționare în ceea ce privește alegerea beneficiarilor și condițiile de acordare a ajutorului, precum STL, ar putea permite statelor membre să „disimuleze” existența unor beneficiari indirecți și să evite astfel ca ajutorul respectiv să fie recuperat, în tot sau în parte, de la aceștia [39]. Amintim în această privință că practica administrativă referitoare la autorizarea amortizării anticipate nu poate fi luată în considerare în cadrul examinării în temeiul articolului 107 TFUE, în măsura în care este vorba despre un element ulterior prin definiție adoptării STL [40].

123. Ceea ce precedă implică, în opinia noastră, faptul că lipsa unei obligații juridice care să revină GIE de a transfera avantajul companiilor maritime și imposibilitatea de a lua în considerare practica administrativă referitoare la acordarea autorizațiilor pentru amortizarea anticipată nu ar trebui în mod necesar să împiedice să se concluzioneze în sensul imputabilității în sarcina statului spaniol a avantajului economic obținut de companiile maritime ca urmare a plății către investitorii regrupați într-un GIE a unui preț de achiziție a navei care integrează o reducere de 20 %-30 %.

124. Cerința de a evita eludarea principiilor ce reglementează recuperarea ajutoarelor de stat, subliniată anterior, ar trebui să conducă, astfel, la înlăturarea unei asemenea interpretări, recunoscând că legătura dintre un avantaj indirect și intervenția statului poate fi dedusă dintr-o serie de indicii care însoțesc adoptarea și funcționarea STL.

125. În primul rând, STL este descris de Comisia însăși, în considerentul (12) al deciziei în litigiu, ca un „sistem de planificare fiscală organizat în general de către o bancă în vederea generării unor avantaje fiscale pentru investitorii într-un GIE cu regim de transparență fiscală și *a transferării unei părți din aceste avantaje fiscale către compania maritimă sub forma unei reduceri a prețului navei*. Celelalte avantaje sunt păstrate de investitorii în GIE drept retribuție pentru investițiile lor” [41]. Acest transfer pare astfel a fi bine integrat în STL și constituie unul dintre obiectivele lui, partea din avantajul fiscal care rămâne investitorilor GIE fiind concepută ca o remunerație indispensabilă pentru a asigura participarea lor în sistem în calitate de intermediari.

126. În al doilea rând, trebuie să se observe că reglementarea spaniolă lasă o marjă pentru ca puterea discreționară a administrației fiscale referitoare la autorizarea amortizării anticipate, cheie de acces la avantajele fiscale ce rezultă din STL, să poată fi exercitată ținând seama de termenii raportului contractual dintre GIE și companiile maritime. Conform articolului 49 alineatul 4 din RIS, direcția de finanțe responsabilă cu procedurile de autorizare din cadrul Ministerului Economiei era astfel îndreptățită să solicite toate informațiile și documentele pe care le considera necesare, ceea ce implica faptul că toată documentația referitoare la raportul contractual menționat putea face parte din dosarul prezentat administrației fiscale. În acest sens, trebuie subliniat că Comisia a admis în considerentul (169) al deciziei în litigiu că, pentru a lua o decizie privind acordarea autorizației referitoare la amortizarea anticipată, administrația fiscală spaniolă aprecia impactul economic al *tuturor* tranzacțiilor.

[39] Ținem să amintim în această privință că, potrivit unei jurisprudențe constante, calificarea drept ajutor de stat nu poate depinde de tehnica de reglementare utilizată de statele membre. A se vedea în special Hotărârea din 6 octombrie 2021, World Duty Free Group și Spania/Comisia (C-51/19 P și C-64/19 P, EU:C:2021:793, punctul 95).

[40] Trebuie să se observe că, în considerentele (135) și (136) ale deciziei în litigiu, Comisia a arătat că din exemplele furnizate de autoritățile spaniole rezulta că cererile de autorizare depuse de GIE descriau în detaliu întregul STL, furnizau toate contractele relevante și cuprindeau anexe care conțineau un calcul detaliat al avantajelor fiscale globale și o prezentare a modului în care acestea vor fi distribuite între compania maritimă (sau elementele necesare pentru efectuarea unui asemenea calcul), pe de o parte, și GIE sau investitorii lor, pe de altă parte.

[41] Sublinierea noastră.

127. În al treilea rând, trebuie subliniat, în opinia noastră, că structura contractuală era pusă în aplicare la inițiativa companiilor maritime care se înțelegeau cu un șantier naval cu privire la o navă care urma să fie construită în schimbul unui preț de cumpărare ce integra o reducere de 85 %-90 % din avantajul fiscal rezultat din aplicarea măsurilor care constituie STL și ulterior aceleași companii maritime plăteau acest preț redus în cadrul raportului lor contractual cu GIE. În aceste condiții, considerăm că este rezonabil să se aprecieze că examinarea efectuată de administrația fiscală în vederea acordării autorizației referitoare la amortizarea anticipată nu făcea abstracție de contractul dintre GIE și companiile maritime, cu excepția cazului în care încalcă logica structurii contractuale care constituia, cel puțin, condiția prealabilă necesară pentru a beneficia de avantajele fiscale care decurg din STL.

128. În aceste condiții, aprecierea Comisiei, limitată la un segment al structurii contractuale respective, nu permite, în opinia noastră, să se reflecte în mod satisfăcător efectele economice ale STL. Această constatare este confirmată de faptul că, atât în memoriul în răspuns, cât și în ședință, Comisia a susținut că împrejurările speței se apropie de cele care au făcut obiectul Hotărârii Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity [42].

129. În cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, Curtea era chemată să aprecieze o taxă irlandeză aplicabilă companiilor aeriene. Taxa respectivă prevedea două rate distincte, și anume 2 euro per pasager în cazul unui zbor către o destinație situată la o distanță maximă de 300 km de aeroportul din Dublin (Irlanda) și 10 euro per pasager în toate celelalte cazuri, și cuantumul acesteia putea fi transferat asupra prețului biletului oferit pasagerilor. În hotărârea sa, Curtea a statuat că restituirea avantajului conferit de aplicarea ratei reduse impunea recuperarea de către administrația fiscală, de la companiile aeriene beneficiare, a diferenței dintre cuantumul taxei care ar fi trebuit plătit pentru fiecare dintre zborurile operate și suma efectiv plătită, beneficiul economic care poate fi realizat de companiile respective prin *exploatarea* avantajului menționat fiind irelevant în vederea recuperării ajutorului [43]. Motivul care stă la baza acestei concluzii consta în faptul că o eventuală repercutare a avantajului asupra prețului biletelor oferite pasagerilor depindea exclusiv de alegerea comercială adoptată de companiile beneficiare ale ajutorului în cauză.

130. Or, transpunerea acestei soluții în cauza care ne preocupă ar echivala cu a considera că transferul de către investitorii GIE către companiile maritime al unei părți din avantajul fiscal primit ca urmare a aplicării STL rezulta dintr-o alegere comercială efectuată de acești investitori, care ar fi decis să exploateze avantajul respectiv prin intermediul ofertei unui preț de vânzare a navei care integra o reducere de aproximativ 30 %. Caracterul eronat al unei asemenea interpretări nu ridică, în opinia noastră, nicio îndoială.

131. Astfel, după cum a susținut Regatul Spaniei în ședință, prețul atractiv acordat de GIE companiilor maritime pentru cumpărarea de nave nu rezulta dintr-un adevărat exercițiu al autonomiei contractuale a celor dintâi, în măsura în care GIE își desfășurau activitatea într-o configurație în care rentabilitatea vânzării navei era predefinită de structura contractuală, în special de contractul de construcții navale încheiat în amonte. Astfel, aceste GIE erau însărcinate pur și simplu să repartizeze avantajul fiscal care decurgea din STL astfel încât companiile maritime să profite de o parte din avantaj. În această privință, trebuie arătat că, atunci când

[42] Hotărârea din 21 decembrie 2016 (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990).

[43] Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990, punctul 92).

Comisia a procedat la examinarea compatibilității ajutorului în discuție în decizia în litigiu, ea a identificat GIE în repetate rânduri drept intermediari care transferă o parte din avantajul respectiv companiilor maritime [44].

132. În lumina acestor considerații, propunem Curții să declare că partea din avantajul fiscal transferat de GIE companiilor maritime în cadrul contractelor private încheiate între ele trebuie scăzută din suma care trebuie recuperată de la investitorii GIE și să admită astfel al treilea motiv invocat de Lico Leasing și de PYMAR în fața Tribunalului.

VI. Concluzie

133. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții anularea în parte a Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene din 23 septembrie 2020, Spania și alții/Comisia (T-515/13 RENV și T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), în măsura în care Tribunalul și-a încălcat obligația de motivare în cadrul răspunsului său la al treilea motiv invocat de Lico Leasing SA și de Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA și anularea în parte a Deciziei 2014/200/UE a Comisiei din 17 iulie 2013 privind schema de ajutoare SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) pusă în aplicare de Spania – Regim fiscal aplicabil anumitor acorduri de leasing financiar, cunoscut și sub denumirea de sistem fiscal spaniol în materie de leasing, și, mai precis, a ordinului de recuperare în ceea ce privește calculul cuantumului ajutorului incompatibil care trebuie recuperat.

[44] A se vedea în special punctul 203 din decizia în litigiu.