Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MELCHIOR WATHELET
présentées le 28 juillet 2016[1]

Affaires jointes C-20/15 P et C-21/15 P

Commission européenne
contre
World Duty Free Group SA, anciennement Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

«Pourvoi — Article 107, paragraphe 1, TFUE — Dispositions espagnoles concernant l'impôt sur les sociétés permettant aux entreprises fiscalement domiciliées en Espagne d'amortir la survaleur résultant de prises de participations dans des entreprises fiscalement domiciliées à l'étranger — Décision 2011/5/CE et décision 2011/282/UE de la Commission — Décisions qualifiant ce régime d'aide d'État, déclarant cette aide incompatible avec le marché intérieur et ordonnant sa récupération — Notion d'aide d'État — Caractère sélectif — Identification d'une catégorie d'entreprises qui sont les seules favorisées par la mesure qui déroge au régime commun»

I – Introduction

1. Par son pourvoi dans l'affaire C-20/15 P, la Commission européenne demande l'annulation de l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 7 novembre 2014, Autogrill España/Commission (T-219/10, EU:T:2014:939)[2], par lequel celui-ci a annulé l'article 1er, paragraphe 1[3], et l'article 4[4] de la décision 2011/5/CE de la Commission, du 28 octobre 2009, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne[5].

1 — Langue originale : le français.

2 — Ci-après l'« arrêt attaqué Autogrill España/Commission ».

3 — Cette disposition prévoit, en substance, que le régime d'aides appliqué par le Royaume d'Espagne conformément au dispositif prévu par l'article 12, paragraphe 5, introduit dans la loi espagnole relative à l'impôt sur les sociétés par la Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (loi 24/2001 portant adoption de mesures fiscales, administratives et d'ordre social), du 27 décembre 2001 (BOE nº 313, du 31 décembre 2001, p. 50493), et repris par le Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (décret législatif royal 4/2004 portant approbation du texte remanié de la loi relative à l'impôt sur les sociétés), du 5 mars 2004 (BOE nº 61, du 11 mars 2004, p. 10951) (ci-après le « régime litigieux » ou la « mesure litigieuse »), appliqué illégalement par le Royaume d'Espagne en violation de l'article 108, paragraphe 3, TFUE, est incompatible avec le marché commun.

4 — Cette disposition prévoit la récupération des aides.

5 — JO 2011, L 7, p. 48, ci-après la « première décision litigieuse ».

2. Par son pourvoi dans l'affaire C-21/15 P, la Commission demande l'annulation de l'arrêt du Tribunal du 7 novembre 2014, Banco Santander et Santusa/Commission (T-399/11, EU:T:2014:938) [6], par lequel celui-ci a annulé l'article 1er, paragraphe 1 [7], et l'article 4 [8] de la décision 2011/282/UE de la Commission, du 12 janvier 2011, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par le Royaume d'Espagne [9].

3. Par les deux décisions litigieuses [10], la Commission a déclaré incompatible avec le marché commun un avantage fiscal permettant aux entreprises imposables en Espagne d'amortir la survaleur financière [11] résultant de prises de participations [12] dans des « entreprises étrangères» [13] et a enjoint au Royaume d'Espagne la récupération des aides accordées au titre de ce régime.

4. Il ressort d'une jurisprudence constante que, pour qu'une mesure puisse, en qualité d'aide d'État, relever de l'article 107, paragraphe 1, TFUE [14], elle doit, premièrement, consister en une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État, deuxièmement, être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres, troisièmement, accorder un avantage à son bénéficiaire et, quatrièmement, fausser ou menacer de fausser la concurrence, ces conditions étant cumulatives [15].

5. Les deux pourvois portent uniquement sur la troisième de ces conditions, à savoir la sélectivité. Ce critère fait, de longue date, partie des questions les plus controversées en matière d'aides d'État. Par conséquent, les pourvois offrent à la Cour l'opportunité d'en préciser la portée, notamment dans le cas de mesures fiscales.

6 — Ci-après l'« arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission ».

7 — Cette disposition prévoit que « [l]e régime d'aides mis en œuvre par [le Royaume d']Espagne en vertu de l'article 12, paragraphe 5, du décret royal législatif nº 4/2004, du 5 mars 2005, qui a consolidé les modifications apportées à la loi sur l'impôt des sociétés, appliqué illégalement par [le Royaume d']Espagne en violation de l'article 108, paragraphe 3, [TFUE], est incompatible avec le marché intérieur pour ce qui est des aides octroyées aux bénéficiaires lors de prises de participations en dehors de l'Union ».

8 — Cette disposition prévoit la récupération des aides.

9 — JO 2011, L 135, p. 1, ci-après la « seconde décision litigieuse ».

10 — Ci-après, ensemble, les « décisions litigieuses ».

11 — Conformément à la mesure litigieuse, la survaleur financière est déterminée en déduisant la valeur de marché des actifs corporels et incorporels de l'entreprise acquise du prix payé pour la prise de participation. Le concept de survaleur financière, tel que visé par la mesure litigieuse, introduit, dans le domaine des prises de participations, une notion généralement utilisée dans la transmission d'actifs ou dans des transactions de regroupement d'entreprises. Voir considérant 20 de la première décision litigieuse qui est identique au considérant 29 de la seconde décision litigieuse.

12 — Une prise de participation est définie comme étant une opération par laquelle une entreprise acquiert des actions dans le capital d'une autre entreprise sans obtenir une majorité ou le contrôle des droits de vote de l'entreprise acquise. Voir considérant 23 de la première décision litigieuse qui est identique au considérant 32 de la seconde décision litigieuse.

13 — Les décisions litigieuses précisent que, pour être qualifiée de « société étrangère », une société doit être assujettie à un impôt similaire à l'impôt applicable en Espagne et ses revenus doivent provenir essentiellement de la réalisation d'activités à l'étranger. Voir considérant 21 de la première décision litigieuse et considérant 30 de la seconde décision litigieuse.

14 — Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, TFUE « [s]auf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

15 — Voir, en ce sens, arrêt du 16 avril 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, point 17 et jurisprudence citée). Il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, la qualification d'« aide » au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Arrêt du 1er juillet 2008, Chronopost et La Poste/UFEX e.a. (C-341/06 P et C-342/06 P, EU:C:2008:375, point 121 et jurisprudence citée).

6. En particulier, la Cour sera appelée à interpréter les termes « en favorisant certaines entreprises ou certaines productions » utilisés par l'article 107, paragraphe 1, TFUE et de déterminer si la sélectivité peut résulter de la seule constatation qu'une dérogation à un régime commun ou « normal » d'imposition [16] a été instituée ou, comme le Tribunal l'a jugé au point 45 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et au point 49 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission [17], s'il est nécessaire dans tous les cas d'identifier également une catégorie d'entreprises, qui sont les seules favorisées par la mesure qui déroge au régime commun en cause.

7. Dans les présentes conclusions, je soutiendrai, en premier lieu, qu'à partir du moment où une mesure fiscale constitue une dérogation au régime fiscal « normal » ou de référence et profite aux entreprises réalisant les opérations visées au détriment d'autres qui réalisent des opérations analogues et qui se trouvent, par conséquent, dans une situation comparable, cette mesure est, par sa nature même, discriminatoire ou sélective, sauf si la différenciation créée par la mesure se justifie par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit.

8. Le fait que les conditions imposées aux opérations visées par la mesure fiscale dérogatoire soient relativement faciles à réaliser et que le bénéfice de cette mesure soit, de ce fait, accessible à de nombreuses entreprises ne remet pas en cause son caractère sélectif mais uniquement le degré de la sélectivité.

9. Je ne crois pas non plus que le fait que le texte de l'article 107 TFUE ne parle que des mesures « favorisant certaines entreprises ou certaines productions » exclue du champ d'application de cet article des opérations économiques qui seraient favorisées par les même mesures. Les opérations étant menées par des entreprises, en favorisant certaines opérations économiques, on favorise certaines entreprises.

10. Par conséquent, à mon sens, contrairement à ce que le Tribunal a jugé dans les arrêts attaqués, le critère de sélectivité prévu par l'article 107, paragraphe 1, TFUE n'exige pas l'identification d'une catégorie d'entreprises ayant des caractéristiques propres [18] qui en feraient les seules favorisées par la mesure fiscale en cause.

11. En second lieu, je conclurai, conformément à la jurisprudence de la Cour définie dans les arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), que la mesure litigieuse est sélective dès lors qu'elle bénéficie aux entreprises réalisant des opérations transfrontalières et non aux entreprises réalisant les mêmes opérations au niveau national.

II – Les antécédents des litiges

12. Le 10 octobre 2007, à la suite de plusieurs questions écrites posées, en 2005 et 2006, par des membres du Parlement européen, ainsi qu'à la suite d'une plainte qu'elle avait reçue d'un opérateur privé la même année, la Commission a décidé d'ouvrir la procédure formelle d'examen à l'encontre de la mesure litigieuse.

16 — Le régime fiscal commun ou normal est aussi parfois appelé le régime de référence.

17 — Ci-après ensemble, les « arrêts attaqués ».

18 — Voir points 64 à 68 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 68 à 72 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

13. Cette dernière prévoit que, dans le cas d'une prise de participation dans une « société étrangère » par une entreprise imposable en Espagne et pour autant que cette participation soit d'au moins 5 % et reste détenue de manière ininterrompue pendant au moins un an, la survaleur résultant de cette prise de participation, enregistrée dans la comptabilité de l'entreprise comme actif incorporel distinct, peut être déduite, sous forme d'amortissement, de l'assiette imposable de l'impôt sur les sociétés dont l'entreprise est redevable.

14. Par contre, selon le droit fiscal espagnol, une prise de participation d'une entreprise imposable en Espagne dans une société établie en Espagne ne permet pas de comptabiliser séparément, à des fins fiscales, la survaleur résultant de cette acquisition. En revanche, toujours selon le droit fiscal espagnol, la survaleur peut être amortie en cas de regroupement d'entreprises [19].

15. La Commission a clôturé la procédure relative aux prises de participations réalisées au sein de l'Union par la première décision litigieuse. À l'article 1er, paragraphe 1, de cette décision, la Commission a déclaré incompatible avec le marché commun le régime litigieux, consistant en un avantage fiscal permettant aux sociétés espagnoles d'amortir la survaleur résultant de prises de participations dans des entreprises étrangères, lorsqu'il s'appliquait à des prises de participations dans des entreprises établies au sein de l'Union. À l'article 4 de cette même décision, elle a enjoint au Royaume d'Espagne la récupération des aides accordées au titre de ce régime.

16. La Commission n'avait pas clôturé la procédure relative aux prises de participations réalisées en dehors de l'Union, les autorités espagnoles s'étant engagées à fournir des éléments nouveaux relatifs aux obstacles aux fusions transfrontalières existant en dehors de l'Union.

17. Par la seconde décision litigieuse, la Commission a également déclaré incompatible avec le marché commun le régime litigieux, consistant en un avantage fiscal permettant aux sociétés espagnoles d'amortir la survaleur résultant de prises de participations dans des entreprises étrangères, lorsqu'il s'appliquait à des prises de participations dans des entreprises établies en dehors de l'Union [20] et a enjoint au Royaume d'Espagne la récupération des aides accordées au titre de ce régime [21].

III – Les procédures devant le Tribunal et les arrêts attaqués

18. Par requête déposée au greffe du Tribunal le 14 mai 2010, Autogrill España SA, devenue par la suite World Duty Free Group SA (WDFG), a introduit un recours tendant à l'annulation de la première décision litigieuse. À l'appui de son recours, WDFG a soulevé quatre moyens dont le premier était tiré d'une erreur de droit dans l'application faite par la Commission de la condition relative à la sélectivité [22].

19 — Voir considérant 19 de la première décision litigieuse qui est identique au considérant 28 de la seconde décision litigieuse. Un regroupement d'entreprises est une opération par laquelle une ou plusieurs entreprises, au moment de leur dissolution sans liquidation, transmettent à une autre entreprise préexistante ou à une entreprise qu'elles créent leurs patrimoines sociaux respectifs, au moyen de l'attribution à leurs actionnaires de valeurs représentatives du capital de l'autre entreprise. Voir considérant 23 de la première décision litigieuse qui est identique au considérant 32 de la seconde décision litigieuse.

20 — Voir article 1er, paragraphe 1, de la seconde décision litigieuse.

21 — Voir article 4 de la seconde décision litigieuse.

22 — Le deuxième moyen était tiré d'une absence de sélectivité de la mesure du fait que la différenciation qu'elle introduisait aurait résulté de la nature ou de l'économie du système dans lequel elle s'inscrivait ; le troisième moyen était tiré de ce que la mesure ne procurait aucun avantage aux sociétés auxquelles s'appliquait le régime litigieux et le quatrième moyen, s'agissant tant du critère relatif à la sélectivité que de celui relatif à l'existence d'un avantage, était tiré d'un défaut de motivation de la décision litigieuse.

19. Par requête déposée au greffe du Tribunal le 29 juillet 2011, Banco Santander SA, et Santusa Holding SL (ci-après « Banco Santander et Santusa ») ont introduit un recours tendant à l'annulation de la seconde décision litigieuse. À l'appui de leur recours, Banco Santander et Santusa ont soulevé cinq moyens, dont le premier était également tiré d'une erreur de droit dans l'application faite par la Commission de la condition relative à la sélectivité [23].

20. Par les arrêts attaqués, le Tribunal a accueilli, sur le fondement de motifs en substance identiques, le premier moyen des deux recours, tiré d'une application erronée de l'article 107, paragraphe 1, TFUE au regard du critère de sélectivité et a annulé l'article 1er, paragraphe 1, et l'article 4 des décisions litigieuses, sans examiner les autres moyens des recours.

21. Dans les arrêts attaqués, le Tribunal considère en premier lieu que « la qualification d'une mesure fiscale nationale de "sélective" suppose, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou "normal" applicable dans l'État membre concerné. C'est par rapport à ce régime fiscal commun ou "normal" qu'il convient, dans un deuxième temps, d'apprécier l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en s'assurant que celle-ci déroge audit système commun dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable […]. Le cas échéant, dans un troisième temps, il y a lieu d'examiner si l'État membre en cause est parvenu à établir que la mesure est justifiée par la nature ou l'économie du système dans lequel elle s'inscrit […]» [24].

22. Le Tribunal a toutefois jugé que « […] lorsque la mesure en cause, alors même qu'elle constituerait une dérogation au régime fiscal commun ou "normal", est potentiellement accessible à toutes les entreprises, il ne saurait être procédé à l'opération consistant à comparer, au regard de l'objectif poursuivi par le régime commun ou "normal", la situation juridique et factuelle d'entreprises pouvant bénéficier de la mesure avec celle d'entreprises ne pouvant en bénéficier. […] [P]our que la condition de sélectivité soit remplie, une catégorie d'entreprises, qui sont les seules favorisées par la mesure en cause, doit dans tous les cas être identifiée […] [L]a sélectivité ne peut résulter de la seule constatation qu'une dérogation à un régime commun ou "normal" d'imposition a été instituée» [25].

23. Par conséquent, le Tribunal a jugé que l'existence, même à la supposer établie, d'une dérogation ou d'une exception au cadre de référence identifié par la Commission ne permet pas, à elle seule, d'établir que la mesure litigieuse favorise « certaines entreprises ou certaines productions » au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, dès lors que cette mesure est accessible, a priori, à toute entreprise [26].

24. S'agissant de la mesure litigieuse, le Tribunal a constaté qu'elle s'appliquait à toutes les prises de participations d'au moins 5 % dans des sociétés étrangères qui sont détenues de manière ininterrompue pendant au moins un an et qu'elle ne visait aucune catégorie particulière d'entreprises ou de productions, mais une catégorie d'opérations économiques [27].

23 — Le deuxième moyen était tiré d'une erreur dans l'identification du système de référence ; le troisième moyen était tiré d'une absence de sélectivité de la mesure du fait que la différenciation qu'elle introduisait aurait résulté de la nature ou de l'économie du système dans lequel elle s'inscrivait ; le quatrième moyen était tiré du fait que la mesure ne procurait aucun avantage aux sociétés auxquelles s'appliquait le régime litigieux et le cinquième moyen, s'agissant tant du critère relatif à la sélectivité que de celui relatif à l'existence d'un avantage, était tiré d'un défaut de motivation de la décision litigieuse.

24 — Voir point 33 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 37 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

25 — Voir points 44 et 45 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et points 48 et 49 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

26 — Voir point 52 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 56 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

27 — Voir point 53 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 57 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

25. Selon le Tribunal, pour bénéficier de la mesure litigieuse, une entreprise doit procéder à l'achat d'actions dans une société étrangère [28]. Le Tribunal a estimé qu'une telle opération, purement financière, n'impose pas, a priori, à l'entreprise acquéreuse de modifier son activité et, au demeurant, n'implique, en principe, pour cette entreprise, qu'une responsabilité limitée à la hauteur de l'investissement réalisé [29]. Le Tribunal a considéré que, conformément au point 36 de l'arrêt du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), « une mesure dont l'application est indépendante de la nature de l'activité des entreprises n'est, a priori, pas sélective» [30].

26. Le Tribunal a ajouté que la mesure litigieuse ne fixait aucun montant minimal correspondant au seuil minimal de 5 % de participation et ne réservait donc pas, en fait, son bénéfice à des entreprises disposant de ressources financières suffisantes à cette fin [31]. Enfin, le Tribunal a relevé que la mesure litigieuse prévoyait qu'un avantage fiscal était accordé sur la base d'une condition liée à l'achat de biens économiques particuliers, c'est-à-dire des participations dans des sociétés étrangères [32]. « Or, dans l'arrêt [du 19 septembre 2000,] Allemagne/Commission [(C-156/98, EU:C:2000:467, point 22)], la Cour a jugé qu'un allégement fiscal dont bénéficient les contribuables qui vendaient certains biens économiques et pouvaient déduire le bénéfice en résultant en cas de prises de participations dans des sociétés de capitaux ayant leur siège dans certaines régions conférait à ces contribuables un avantage qui, en tant que mesure générale applicable sans distinction à tous les opérateurs économiques, ne constituait pas une aide au sens des dispositions pertinentes du traité […] La mesure litigieuse n'exclut donc, a priori, aucune catégorie d'entreprises de son bénéfice […] Dès lors, même à supposer que la mesure litigieuse constitue une dérogation au cadre de référence retenu par la Commission, cette circonstance ne serait, en tout état de cause, pas un motif permettant d'établir que ladite mesure favorise "certaines entreprises ou certaines productions" au sens de l'article [107 TFUE]» [33].

27. En deuxième lieu, le Tribunal a relevé que, selon la Commission, la mesure litigieuse était sélective dans la mesure où elle ne bénéficiait qu'à certains groupes d'entreprises qui réalisaient certains investissements à l'étranger et que, toujours selon la Commission, une mesure qui ne bénéficiait qu'aux entreprises satisfaisant aux conditions auxquelles son octroi était subordonné était sélective « de droit », sans qu'il soit nécessaire de s'assurer que, par ses effets, elle n'était susceptible de procurer un avantage qu'à certaines entreprises ou à certaines productions [34].

28. Or, selon le Tribunal, cet autre motif des décisions litigieuses ne permet pas davantage d'établir le caractère sélectif de la mesure litigieuse. Le Tribunal a considéré que, selon une jurisprudence constante [35], l'article 107, paragraphe 1, TFUE distinguait les interventions étatiques en fonction de leurs effets et que l'approche proposée par la Commission pouvait conduire à constater l'existence d'une sélectivité pour toute mesure fiscale dont le bénéfice était subordonné à certaines conditions, alors même que les entreprises bénéficiaires ne partageraient aucune caractéristique propre qui permettrait de les distinguer des autres entreprises, en dehors du fait qu'elles pourraient satisfaire aux conditions auxquelles l'octroi de la mesure était subordonné [36].

28 — Voir point 55 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 59 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

29 — Voir point 56 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 60 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

30 — Voir point 57 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 61 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

31 — Voir point 58 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 62 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

32 — Voir point 59 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 63 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

33 — Voir points 60 à 62 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et points 64 à 66 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

34 — Voir point 63 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 67 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

35 — Voir arrêts du 2 juillet 1974, Italie/Commission (173/73, EU:C:1974:71, point 27) ; du 29 avril 2004, Pays-Bas/Commission (C-159/01, EU:C:2004:246, point 51), et du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 87 et 88).

36 — Voir points 64 à 68 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et points 68 à 72 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

29. En troisième lieu, le Tribunal relève que, selon la Commission, la mesure litigieuse prétendait favoriser l'exportation de capital depuis l'Espagne, de façon à renforcer la position des entreprises espagnoles à l'étranger et à améliorer ainsi la compétitivité des bénéficiaires du régime [37].

30. Selon le Tribunal, la constatation de la sélectivité d'une mesure est fondée sur une différence de traitement entre des catégories d'entreprises relevant de la législation d'un même État membre et non d'une différence de traitement entre les entreprises d'un État membre et celles d'autres États membres [38]. En outre, le Tribunal considère que le lien entre exportation du capital et exportation des biens permettrait seulement, à supposer qu'il soit établi, de conduire au constat d'une affectation de la concurrence et des échanges, et non à celui d'une sélectivité de la mesure litigieuse, laquelle doit être appréciée dans un cadre national [39].

31. En quatrième lieu, le Tribunal a jugé que devait également être rejeté l'argument de la Commission selon lequel, dans sa jurisprudence, la Cour aurait déjà admis qu'une mesure fiscale soit qualifiée de sélective, sans qu'il soit établi que la mesure en cause favorisait une catégorie particulière d'entreprises ou de productions, à l'exclusion d'autres entreprises ou d'autres productions [40].

32. À cet égard, le Tribunal a considéré, d'une part, que, dans les trois arrêts invoqués par la Commission [arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120)], la catégorie des entreprises bénéficiaires permettant de conclure à la sélectivité de la mesure en cause était celle constituée par les « entreprises exportatrices », devant être comprise comme une catégorie, certes extrêmement large, mais tout de même particulière, car regroupant des entreprises qui peuvent être distinguées du fait de caractéristiques communes et spécifiques, liées à leur activité d'exportation [41].

33. D'autre part, s'agissant de l'arrêt du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), le Tribunal a estimé que, si, certes, l'avantage fiscal en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, portait sur un ensemble d'activités d'exportation dont le rachat de participations de sociétés étrangères, il n'en demeure pas moins que les entreprises, afin de pouvoir bénéficier à ce titre de l'avantage fiscal, devaient acquérir des participations dans des sociétés directement liées à l'activité exportatrice de biens ou de services. Cette mesure visait donc également la catégorie particulière des entreprises exportatrices [42].

IV – Procédure et conclusions des parties

34. Par ses pourvois dans les affaires C-20/15 P et C-21/15 P, la Commission conclu à ce qu'il plaise à la Cour :

— annuler, respectivement, l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission ;

— renvoyer les affaires respectives devant le Tribunal, et

— réserver les dépens.

37 — Voir point 69 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 73 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

38 — Voir point 75 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 79 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

39 — Voir point 76 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 80 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

40 — Voir point 77 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 81 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

41 — Voir points 79 et 80 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et points 82 et 83 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

42 — Voir point 82 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 86 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

35. WDFG (C-20/15 P) et Banco Santander et Santusa (C-21/15 P) concluent à ce qu'il plaise à la Cour :

— déclarer recevables et accueillir les moyens d'opposition au pourvoi de la Commission avancés dans leurs mémoires en réponse ;

— rejeter le moyen unique du pourvoi de la Commission et confirmer, respectivement, l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission, et

— condamner la Commission aux dépens.

36. Par ordonnances du président de la Cour du 19 mai 2015, le Royaume d'Espagne, l'Irlande et la République fédérale d'Allemagne ont été admis à intervenir au soutien des conclusions de WDFG (C-20/15 P) et de Banco Santander et Santusa (C-21/15 P).

37. En revanche, par ordonnances du président de la Cour du 6 octobre 2015, les demandes d'intervention de Telefónica SA et d'Iberdrola SA au soutien des conclusions de WDFG (C-20/15 P) et de Banco Santander et Santusa (C-21/15 P) ont été rejetées.

38. La Commission, WDFG, Banco Santander et Santusa, la République fédérale d'Allemagne, l'Irlande et le Royaume d'Espagne ont déposé des observations écrites. Ils ont tous formulé des observations orales lors de l'audience qui s'est tenue le 31 mai 2016.

V – Sur les pourvois

39. Au soutien de ses pourvois, la Commission fait valoir un moyen unique identique, articulé en deux branches, tiré d'une erreur de droit commise par le Tribunal dans l'interprétation de la condition relative à la sélectivité telle qu'exigée par l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

A – *Sur la première branche*

1. Argumentation des parties

40. Par la première branche de son moyen unique, la Commission reproche au Tribunal d'avoir commis une erreur de droit en lui imposant, afin de démontrer le caractère sélectif d'une mesure, l'obligation de déterminer un groupe d'entreprises ayant des caractéristiques propres.

41. La Commission soutient que ses décisions litigieuses ont conclu que la mesure litigieuse constituait une exception au régime général qui ne favorisait que les entreprises réalisant un certain type d'investissement à l'étranger (à savoir des prises de participations d'au moins 5 %) par rapport aux entreprises qui effectuaient le même type d'investissement en Espagne, et qui, de ce fait, se trouvaient dans une situation factuelle et juridique comparable. La Commission fait valoir que, si le Tribunal a confirmé l'application de cette méthode, il impose en plus à la Commission d'établir que la mesure favorise certaines entreprises pouvant être identifiées du fait de caractéristiques spécifiques, que les autres entreprises ne possèdent pas, c'est-à-dire des caractéristiques propres et identifiables ex ante.

42. Selon la Commission, cette analyse supplémentaire et invariablement plus restrictive de la notion de sélectivité sur laquelle le Tribunal se fonde pour ordonner l'annulation de l'article 1er, paragraphe 1, et de l'article 4 des décisions litigieuses constitue une erreur de droit et est contraire à la jurisprudence constante des juridictions de l'Union, de laquelle, en outre, il donne à de nombreuses reprises une lecture faussée.

43. La Commission fait grief au Tribunal d'avoir commis une erreur de droit en niant qu'une mesure dont l'application est indépendante de l'activité de l'entreprise ou qui ne subordonne son application à aucun montant minimal puisse être sélective. Selon la Commission, contrairement à ce qu'a jugé le Tribunal au point 57 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et au point 61 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission, il ne saurait être déduit du point 36 de l'arrêt du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), qu'une mesure dont l'application est indépendante de la nature de l'activité des entreprises n'est, a priori, pas sélective. La Commission soutient qu'il ressort de ce point 36 qu'une mesure n'est pas sélective si elle s'applique d'une manière générale à toutes les entreprises dans un État membre sans aucune distinction, et non, comme le prétend le Tribunal dans les arrêts attaqués, en fonction de son lien avec l'activité des entreprises.

44. La Commission fait également grief au Tribunal d'avoir commis une erreur de droit en jugeant, aux points 59 à 62 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et aux points 63 à 66 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission, que la mesure litigieuse n'était pas sélective dès lors qu'elle était liée à l'achat de biens économiques particuliers et n'excluait, a priori, aucune catégorie d'entreprises de son bénéfice. En effet, le Tribunal se serait, à cet égard, fondé à tort sur le point 22 de l'arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission (C-156/98, EU:C:2000:467). Il découlerait, en effet, des points 22 et 23 de cet arrêt que, dans l'affaire ayant donné lieu à celui-ci, la Commission n'avait qualifié la mesure en cause de sélective que dans le chef de certaines entreprises géographiquement déterminées circonscrites dans lesquelles des investisseurs privés avaient réinvesti les bénéfices provenant de la vente de biens économiques et non dans le chef desdits investisseurs eux-mêmes, pour lesquels elle avait considéré que cette mesure ne constituait pas une aide. En tout état de cause, dans cette affaire, l'appréciation du caractère sélectif de la mesure n'était pas contestée devant la Cour.

45. En outre, la Commission fait grief au Tribunal d'avoir jugé aux points 66 à 68 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et aux points 70 à 72 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission que la jurisprudence de la Cour confirme qu'une mesure dont le bénéfice est « subordonné à certaines conditions, alors même que les entreprises bénéficiaires ne partageraient aucune caractéristique propre qui permette de les distinguer des autres entreprises, en dehors du fait qu'elles pourraient satisfaire aux conditions auxquelles l'octroi de la mesure est subordonné », ne peut être sélective.

46. La Commission soutient que le Tribunal se fonde ainsi sur une analyse erronée de la jurisprudence concernée.

47. S'agissant de l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), la Commission fait valoir qu'il ressort des points 90 et 91 de cet arrêt que l'affaire ayant donné lieu à ce dernier concernait une situation très particulière dans laquelle la Cour a considéré comme étant sélectif le régime fiscal de référence lui-même, dans la mesure où ce dernier favorisait en tant que tel les entreprises « offshore » et non une quelconque dérogation à celui-ci. La référence faite dans cet arrêt aux « propriétés spécifiques » d'une catégorie d'entreprises devrait donc être comprise comme renvoyant aux caractéristiques en raison desquelles ces entreprises sont fiscalement favorisées dans le contexte d'un système de référence par nature sélectif et ne saurait être extrapolée au-delà de ce contexte particulier.

48. La Commission relève que, au point 66 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et au point 70 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission, le Tribunal ne cite que la première phrase du point 42 de l'arrêt du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184)[43] alors que la seconde phrase de ce point 42 reflète le principe consacré par une jurisprudence constante de la Cour, selon lequel une mesure est sélective, si elle est de nature à favoriser « certaines entreprises ou certaines productions » par rapport à d'autres, qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable.

49. La Commission soutient qu'elle s'est conformée à la méthode d'analyse relative à la sélectivité en matière fiscale telle que consacrée par la jurisprudence constante de la Cour, en établissant, dans les décisions litigieuses, que la mesure litigieuse constitue une dérogation par rapport à un cadre de référence, en ce que celle-ci prévoit pour les entreprises imposables en Espagne prenant des participations dans des sociétés établies à l'étranger un traitement fiscal distinct de celui applicable aux entreprises imposables en Espagne prenant des participations dans des sociétés établies en Espagne, alors même que ces deux catégories d'entreprises se trouvent dans des situations comparables.

50. Elle estime que le Tribunal, en lui imposant la charge supplémentaire de démontrer que la mesure litigieuse favorise certaines entreprises pouvant être identifiées du fait de caractéristiques spécifiques, que les autres entreprises ne possèdent pas, c'est-à-dire des caractéristiques propres et identifiables ex ante, s'est fondé sur une notion de sélectivité nécessairement plus restrictive que celle consacrée dans la jurisprudence constante de la Cour et, partant, contraire à celle-ci, et, ce faisant, a commis une erreur de droit.

51. WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa relèvent à titre liminaire que, dans les décisions litigieuses, la Commission n'a pas soutenu que la mesure litigieuse était sélective de facto, de sorte que, dans le cadre des présents pourvois, il s'agit uniquement d'examiner les critiques dirigées contre les arrêts attaqués, en ce que le Tribunal y a jugé que les motifs invoqués par la Commission dans ces décisions ne permettaient pas de conclure que cette mesure était sélective de jure.

52. Elles soutiennent qu'il découle de l'arrêt du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), qu'une mesure ouverte à toutes les entreprises et potentiellement applicable à l'ensemble de celles-ci ne saurait être considérée comme étant sélective. Il ne saurait, en revanche, être déduit de cet arrêt, comme le fait la Commission, que, pour qu'il n'existe pas de sélectivité, la mesure doive effectivement s'appliquer à toutes les entreprises de l'État membre sans exception, dès lors qu'une telle thèse aurait comme conséquence le fait que la quasi-totalité des règles fiscales seraient sélectives.

53. WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa réfutent également la thèse de la Commission selon laquelle des mesures auraient déjà à maintes reprises été qualifiées de sélectives, même si elles ne fixaient aucun montant minimal d'investissement et s'appliquaient indépendamment de la nature des activités du bénéficiaire.

54. En revanche, la mesure litigieuse, en ce qu'elle confère un avantage fiscal au regard d'un comportement qui est ouvert, de fait et de droit, à tout type d'entreprises et de secteurs, ne saurait automatiquement et de ce seul fait être considérée comme étant prima facie et de jure sélective.

43 — Selon le Tribunal, « [au point 42 de cet arrêt], la Cour a jugé que le fait que seuls les contribuables remplissant les conditions d'application de la mesure en cause dans cette affaire puissent bénéficier de cette mesure ne pouvait, en soi, conférer à celle-ci un caractère sélectif ».

55. WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa soutiennent que le Tribunal s'est à bon droit fondé sur le point 22 de l'arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission (C-156/98, EU:C:2000:467), dont il a strictement respecté les termes. Dans la décision en cause dans l'affaire ayant conduit à cet arrêt, la Commission avait elle-même expressément admis l'absence de sélectivité de la mesure à l'égard des investisseurs concernés, ce qui a été confirmé par la Cour.

56. Dans sa pratique décisionnelle, la Commission aurait d'ailleurs déjà exclu à maintes reprises la sélectivité de mesures fiscales en appliquant ce même critère, à savoir celui de l'absence de sélectivité de mesures générales, applicables sans distinction à toute entreprise et dont tout assujetti peut bénéficier.

57. L'application de ce critère ne conduirait d'ailleurs pas à l'absence de sélectivité des mesures relatives à l'achat de certains actifs évoquées par la Commission. Ces mesures seraient sélectives, s'il était vérifié qu'elles bénéficient de facto à certaines entreprises à l'exclusion d'autres. En tout état de cause, leur sélectivité découlerait non pas de la nature des actifs acquis mais du fait que cette nature permet de considérer que les acheteurs concernés forment une catégorie particulière.

58. S'agissant de l'arrêt du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa estiment que le Tribunal a considéré à bon droit que la mesure en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt différait de celle de l'espèce, dès lors qu'elle visait à procurer un avantage à une catégorie distincte et identifiable d'entreprises, à savoir celles réalisant des activités d'exportation.

59. WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa soutiennent encore qu'il découle clairement du point 104 de l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), qu'une mesure ne saurait être qualifiée de sélective que si elle bénéficie à une catégorie d'entreprises partageant des « propriétés » qui leur sont « spécifiques ». Il ressortirait, en outre, de cet arrêt que l'identification d'une dérogation à un régime commun n'est pas une fin en soi, car ce qui importe est l'effet réel de la mesure en ce qu'elle bénéficie ou non à des entreprises ou à des productions déterminées.

60. L'interprétation de l'arrêt du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), que préconise la Commission ne saurait non plus être retenue. Dans cet arrêt, la Cour aurait considéré que le fait que seuls les contribuables remplissant les conditions d'application d'une mesure puissent bénéficier de cette mesure ne pouvait, en soi, conférer à celle-ci un caractère sélectif.

61. WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa font valoir, enfin, que le Tribunal a jugé à bon droit qu'une mesure ne saurait être qualifiée de sélective au sens de l'article 107 TFUE si son bénéfice dépend d'un comportement qui est prima facie accessible à toute entreprise, indépendamment de son secteur d'activité. Cela serait parfaitement mis en évidence par la constatation, dans l'arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission (C-156/98, EU:C:2000:467), de l'absence de sélectivité d'une telle mesure. L'analyse du Tribunal serait d'ailleurs en substance la même que celle proposée par M[me] l'avocat général Kokott dans ses conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 6 octobre 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). La thèse contraire conduirait d'ailleurs à la situation absurde dans laquelle toute mesure fiscale serait automatiquement sélective si elle n'était pas utilisée sans exception par toutes les entreprises d'un État membre.

62. Le Royaume d'Espagne soutient que l'arrêt du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), confirme la position adoptée par les autorités espagnoles au cours de la procédure administrative selon laquelle un avantage économique ne peut être considéré comme une aide que s'il est susceptible de favoriser « certaines

entreprises ou certaines productions » au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Au cours de la procédure administrative, les autorités espagnoles auraient démontré le caractère ouvert de la mesure litigieuse, confirmant ainsi l'analyse exposée dans les arrêts attaqués et le fait que la Commission n'a pas démontré le caractère sélectif de la mesure dans les décisions litigieuses.

63. L'Irlande soutient que, contrairement à ce que soutient la Commission, le Tribunal n'a pas déduit des arrêts du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) ; du 6 mars 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commission (T-92/00 et T-103/00, EU:T:2002:61), et du 9 septembre 2009, Diputación Foral de Álava e.a./Commission (T-227/01 à T-229/01, T-265/01, T-266/01 et T-270/01, EU:T:2009:315), que seules les mesures dont l'application était liée à la nature des activités de l'entreprise ou dont l'application était subordonnée à un montant minimal étaient sélectives, mais seulement que la sélectivité de la mesure litigieuse ne pouvait être établie s'agissant d'une mesure dont toutes les entreprises espagnoles investissant dans une prise de participations d'au moins 5 % dans une entreprise étrangère pouvaient bénéficier, indépendamment de la nature de leur activité et des montants investis.

64. Cet État membre soutient que le Tribunal s'est fondé à bon droit sur le point 104 de l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), pour juger qu'il était nécessaire, pour qu'une différenciation fiscale puisse être qualifiée d'aide, d'identifier une catégorie particulière d'entreprises pouvant être distinguées du fait de propriétés spécifiques. Selon l'Irlande, la condition de sélectivité telle que posée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE doit recevoir la même définition dans toutes les affaires portant sur de prétendues aides d'État fiscales, de sorte que, contrairement à ce que soutient la Commission, le principe expressément consacré au point 104 dudit arrêt ne saurait être limité à l'examen d'un régime fiscal « pris dans son ensemble ».

65. L'Irlande estime que des mesures telles que la mesure litigieuse, qui sont véritablement ouvertes à toute entreprise, dès lors qu'il est impossible d'identifier un secteur particulier ou une entreprise particulière qui seraient exclus de son application et seraient donc désavantagés, ne devraient jamais être considérées comme sélectives. Dans sa pratique décisionnelle, la Commission se serait d'ailleurs fondée sur ce motif pour conclure à l'absence de sélectivité de certaines mesures d'amnistie, même s'il s'agissait d'une dérogation au cadre de référence. La position adoptée par la Commission dans le cadre des présents pourvois serait donc incohérente avec la propre pratique de cette institution.

66. La République fédérale d'Allemagne soutient que l'existence, à la supposer établie, d'une dérogation ou d'une exception au cadre de référence identifié par la Commission ne permet pas, à elle seule, de conclure que la mesure litigieuse favorise « certaines entreprises ou certaines productions » au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Au contraire, il en découlerait uniquement que l'allégement fiscal peut être considéré comme équivalant à une subvention (c'est-à-dire une contribution financière effective octroyée à une entreprise déterminée) et comme présentant un effet incitatif similaire. Par conséquent, après cet examen, il conviendrait, conformément à la jurisprudence (arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 104) ; aux conclusions de M^{me} l'avocat général Kokott dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 6 octobre 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, points 83 à 85), et ainsi que l'aurait jugé à bon droit le Tribunal dans les arrêts attaqués, de vérifier, dans une étape supplémentaire, si la catégorie de contribuables avantagés par une mesure fiscale regroupe des entreprises ou des productions suffisamment spécifiques au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

67. La Cour aurait ainsi jugé que la Commission avait démontré à suffisance de droit que la catégorie des entreprises bénéficiaires était suffisamment caractérisée par le fait que ces entreprises appartenaient à certains secteurs ou certaines branches de l'économie (arrêt du 15 décembre 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, points 44 et suivants), qu'elles avaient une forme juridique

déterminée (arrêt du 10 janvier 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a. (C-222/04, EU:C:2006:8, point 136) ou une certaine taille (arrêt du 13 février 2003, Espagne/Commission (C-409/00, EU:C:2003:92, points 48 et 49), ou encore que leur siège social était situé dans une région déterminée (arrêt du 17 novembre 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, point 63).

68. En revanche, il découlerait de la jurisprudence que le fait de prévoir des conditions d'attribution pour un avantage fiscal ou de déroger au régime fiscal général ne suffit pas en soi pour établir le caractère sélectif d'une mesure fiscale.

69. La République fédérale d'Allemagne rappelle que la Cour a déjà jugé qu'un allégement fiscal dont bénéficient les assujettis qui vendent certains biens économiques et qui peuvent déduire le bénéfice en résultant en cas d'acquisition d'autres biens économiques, leur confère un avantage qui, en tant que mesure générale applicable à tous les opérateurs économiques sans distinction, ne saurait être qualifiée d'aide d'État (arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission, C-156/98, EU:C:2000:467, point 22).

70. À plus forte raison encore, une mesure telle que la mesure litigieuse dont l'application est liée de manière générale à une certaine catégorie d'opérations relevant du droit des sociétés, en l'occurrence des prises de participations, qui sont indépendantes de l'objet social et des activités d'exploitation de l'entreprise, ne devrait pas être considérée en principe comme sélective.

71. Enfin, selon toutes les parties intervenantes, accepter que la condition de la sélectivité soit comprise dans le sens large que préconise la Commission dans ses pourvois aurait pour conséquence de bouleverser l'équilibre institutionnel existant. En effet, la Commission pourrait alors contrôler la presque totalité des mesures de fiscalité directe en vertu de ses compétences en matière d'aides d'État alors que cette matière relève, en principe, de la compétence législative des États membres.

2. Analyse

72. Les présents pourvois concernent une mesure nationale de fiscalité directe et sa légalité au regard de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. L'article 107, paragraphe 1, TFUE interdit les aides « favorisant certaines entreprises ou certaines productions », c'est-à-dire les aides sélectives. Il résulte, à cet égard, d'une jurisprudence constante de la Cour que l'article 107, paragraphe 1, TFUE impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser « certaines entreprises ou certaines productions » par rapport à d'autres, qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable [44].

73. Il convient de relever tout d'abord que, lorsqu'il s'agit d'examiner, comme en l'espèce, si une mesure fiscale revêt un caractère sélectif, la détermination du cadre de référence est, en principe [45], essentielle [46].

44 — Arrêts du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, points 54 et 55), et du 22 décembre 2008, British Aggregates/Commission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, point 82).

45 — Cela n'est pas contredit par les points 91 à 93 de l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), où la Cour a jugé que la qualification d'un système fiscal de « sélectif » n'est pas soumise à l'identification d'un cadre de référence et d'une dérogation à ce cadre lorsqu'un système fiscal qui, au lieu de prévoir des règles générales pour l'ensemble des entreprises, auxquelles il est dérogé en faveur de certaines d'entre elles, *aboutit à un résultat identique en ajustant et en combinant les règles fiscales d'une façon telle que l'application même de celles-ci conduit à une charge fiscale différenciée pour les différentes entreprises*.

46 — Voir, arrêt du 6 septembre 2006, Portugal/Commission (C-88/03, EU:C:2006:511, point 56), où la Cour a dit pour droit que, « […] aux fins d'apprécier la sélectivité de la mesure en cause, il convient d'examiner si, dans le cadre d'un régime juridique donné, ladite mesure constitue un avantage pour certaines entreprises par rapport à d'autres se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. *La détermination du cadre de référence revêt une importance accrue dans le cas de mesures fiscales puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale"* […] ». C'est moi qui souligne.

74. Ensuite, il convient d'examiner si la mesure fiscale en cause déroge à ce cadre de référence et constitue un avantage pour certaines entreprises par rapport à d'autres se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable [47].

75. Enfin, conformément à la jurisprudence de la Cour, ne remplit pas cette condition de sélectivité une mesure qui, quoique constitutive d'un avantage pour son bénéficiaire, se justifie par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit [48] [49].

76. Il ressort des arrêts attaqués que, dans les décisions litigieuses, la Commission a considéré que la mesure litigieuse dérogeait au régime fiscal « normal » ou de référence applicable aux entreprises imposables en Espagne et que ce régime ne constituait pas une mesure générale de politique fiscale ou économique [50]. En effet, en application de la mesure litigieuse, seule la survaleur financière résultant de prises de participations d'une entreprise imposable en Espagne dans une « société étrangère » peut être amortie [51]. En revanche, la survaleur financière résultant de prises de participations d'une entreprise imposable en Espagne dans une société établie en Espagne ne peut être amortie [52]. Se fondant sur une telle différence de traitement, alors même que ces deux catégories d'entreprises se trouvaient dans des situations comparables, la Commission a conclu que la mesure litigieuse constituait une exception au système de référence [53].

77. Il y a lieu de souligner que le Tribunal n'a pas remis en cause la comparabilité entre les prises de participations d'une entreprise imposable en Espagne selon que celles-ci interviennent dans une « société étrangère » ou dans une société établie en Espagne. En outre, le Tribunal n'a pas considéré que la différenciation, en application de la mesure litigieuse, entre ces prises de participation était justifiée par la nature ou par l'économie du système dans lequel elle s'inscrit.

78. En effet, dans les arrêts attaqués, le Tribunal a considéré que l'existence, *même à la supposer établie* [54], d'une dérogation ou d'une exception au cadre de référence identifié par la Commission ne permettait pas, à elle seule, d'établir que la mesure litigieuse favorisait « certaines entreprises ou certaines productions » au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, dès lors que cette mesure était accessible, a priori, à toute entreprise et ne visait donc aucune catégorie particulière d'entreprises ou de productions, mais une catégorie d'opérations économiques [55].

47 — Lors de l'audience, la Commission a indiqué qu'une telle mesure devait être considérée comme prima facie sélective.

48 — Arrêt de la Cour du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, point 42 et jurisprudence citée). Au point 49 de l'arrêt du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550), la Cour a dit pour droit que « la qualification d'une mesure fiscale nationale de "sélective" suppose, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou "normal" applicable dans l'État membre concerné. C'est par rapport à ce régime fiscal commun ou "normal" qu'il convient, dans un second temps, d'apprécier et d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en démontrant que celle-ci déroge audit système commun, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable ». Si, par conséquent, les bénéficiaires de la mesure fiscale en cause et les contribuables qui ne bénéficient pas de cette mesure ne se trouvent pas dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par le régime normal, la mesure n'est pas sélective. Voir, en ce sens, arrêts du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, points 63 et 64), et du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 42).

49 — Selon la Commission, cette troisième étape permet d'éviter que des mesures véritablement générales soient considérées comme sélectives. La Commission estime, par conséquent, que le nouveau critère élaboré par le Tribunal n'est pas nécessaire et porte atteinte à l'analyse classique de sélectivité élaborée par la jurisprudence de la Cour. Elle relève également que le Tribunal, en introduisant ce nouveau critère, a créé une nouvelle catégorie de mesures, à savoir des mesures qui sont à la fois générales et dérogatoires. Elle estime qu'une telle catégorie de mesures est illogique.

50 — Voir, en ce sens, point 54 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 58 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

51 — Voir point 9 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 14 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

52 — Voir point 13 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 18 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

53 — Voir point 50 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 54 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

54 — Selon WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa, le Tribunal n'a absolument pas validé la définition du système de référence.

55 — Voir points 44 et 45 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et points 48 et 49 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

79. À mon avis, une telle interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et du critère de sélectivité ne peut être retenue.

80. Lorsqu'une mesure fiscale constitue une dérogation au régime fiscal « normal » ou de référence et profite à *certaines entreprises ou à certaines productions* au détriment d'autres [56] qui se trouvent dans une situation comparable [57], cette mesure est, à mon avis, par sa nature même, discriminatoire ou sélective [58], sauf si la différenciation se justifie par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit.

81. Il y a lieu de souligner que, dans les arrêts du 15 décembre 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, points 49 et 50), et Italie/Commission (C-66/02, EU:C:2005:768, point 97 à 100) [59], la Cour, après avoir constaté que les mesures fiscales en cause s'appliquaient uniquement au secteur bancaire [60] et que, au sein du secteur bancaire, elles profitaient uniquement aux entreprises réalisant les opérations visées, a jugé que ces mesures opéraient une différenciation non seulement entre le secteur bancaire et les autres secteurs économiques, mais également au sein même du secteur bancaire. Par conséquent, aux points 99 et 100 de l'arrêt du 15 décembre 2005, Italie/Commission (C-66/02, EU:C:2005:768), la Cour a dit pour droit que les mesures fiscales en cause « [n]e s'appliquant pas à tous les opérateurs économiques, elles ne [pouvaient] être considérées comme des mesures générales de politique fiscale ou économique. […] Elles dérogent, en réalité, au régime fiscal de droit commun. Les entreprises bénéficiaires profitent d'allégements fiscaux auxquels elles n'auraient pas droit dans le cadre de l'application normale de ce régime et *auxquels ne peuvent prétendre des entreprises d'autres secteurs réalisant des opérations analogues ou des entreprises du secteur bancaire ne réalisant pas des opérations telles que celles visées*» [61].

82. Je relève que l'article 107, paragraphe 1, TFUE est libellé dans des termes très larges et abstraits. En effet, si les termes « certaines productions » pourraient éventuellement être compris comme visant, notamment, certains secteurs ou certains services, et donc certaines catégories d'entreprises, les termes « certaines entreprises » sont encore plus générales.

83. L'article 107, paragraphe 1, TFUE, ne vise pas seulement des mesures qui sont sélectives ou discriminatoires sur la base d'un nombre de critères limité et prédéfini, comme, notamment, le secteur en cause, la taille des entreprises ou la nature des entreprises [62]. Ce qui importe, c'est de savoir si la mesure place ses bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que celle des autres entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable [63], quelles que soient la nature des entreprises, leurs activités ou les opérations en cause, sauf justification par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit.

56 — En revanche, une mesure étatique qui profite indistinctement à l'ensemble des entreprises situées sur le territoire national n'est pas susceptible de constituer une aide d'État. Voir, en ce sens, arrêt de la Cour du 8 novembre 2001, arrêt Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, point 35).

57 — Au point 61 de l'arrêt du 4 juin 2015, Commission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), la Cour a dit pour droit que « le paramètre de comparaison pertinent pour établir la sélectivité de la mesure contestée dans la présente affaire consistait à vérifier si [elle] introduit une différenciation entre les opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi, dans une situation factuelle et juridique comparable, non justifiée par la nature et l'économie du système en cause ».

58 — En effet, la notion de sélectivité est comparable à la notion de discrimination. Voir, en ce sens, arrêts du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, point 53), et du 15 novembre 2011, arrêt Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 101). Voir point 54 des conclusions que l'avocat général Wahl a présentées dans l'affaire Commission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32) et point 29 des conclusions que l'avocat général Bobek a présentées dans l'affaire Belgique/Commission (C-270/15 P, EU:C:2016:289).

59 — Les deux affaires portaient sur la décision 2002/581/CE de la Commission, du 11 décembre 2001, relative au régime d'aides d'État mis en œuvre par l'Italie en faveur des banques (JO 2002, L 184, p. 27).

60 — Par conséquent, les mesures ne profitaient pas aux entreprises d'autres secteurs économiques.

61 — C'est moi qui souligne.

62 — Bien évidemment, les mesures fiscales qui favorisent des entreprises d'un secteur au détriment d'autres ou des grandes entreprises au détriment des petites entreprises sont sélectives.

63 — Voir, par analogie, arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 87 et 93).

84. Il ne ressort nullement ni du libellé de l'article 107, paragraphe 1, TFUE ni de la jurisprudence de la Cour que les termes « favorisant certaines entreprises ou certaines productions » exigent l'identification d'une catégorie d'entreprises ayant des caractéristiques propres qui seraient les seules favorisées par la mesure en cause, comme le stipule le Tribunal aux points 41 et 45 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et aux points 45 et 49 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission. Je considère également que l'identification des entreprises ayant des caractéristiques propres constituerait un exercice extrêmement imprécis, voire arbitraire, qui créerait une insécurité juridique.

85. À mon avis, dans son analyse du critère de sélectivité dans les arrêts attaqués, le Tribunal a privilégié une approche excessivement formaliste et restrictive, en cherchant à identifier une catégorie particulière d'entreprises qui seraient les seules favorisées par la mesure litigieuse plutôt que de se concentrer sur la question essentielle qui est de savoir si cette mesure opère une différenciation entre les entreprises qui sont dans une situation comparable.

86. Il convient de souligner que le fait qu'il soit souvent possible d'identifier un ou plusieurs secteurs ou catégories d'entreprises favorisées par une mesure fiscale, au vu, notamment, des conditions imposées aux contribuables afin de bénéficier du régime dérogatoire [64], n'implique pas que la sélectivité de la mesure est dépendante d'une telle identification.

87. En outre, la circonstance que le nombre d'entreprises pouvant bénéficier de la mesure en cause soit significatif ou que ces entreprises appartiennent à divers secteurs d'activité ne saurait suffire à mettre en cause son caractère sélectif et, partant, à écarter la qualification d'aide d'État [65].

88. À cet égard, je considère que le fait que les conditions imposées par la mesure litigieuse n'étaient pas très sévères [66] et que le bénéfice de cette mesure était, par conséquent, accessible à de nombreuses entreprises ne remet pas en cause son caractère sélectif, mais uniquement son degré de sélectivité.

89. Je relève que, lors de l'audience et en réponse à une question posée par la Cour, la République fédérale d'Allemagne a estimé que la mesure litigieuse en cause en l'espèce serait sélective si elle exigeait une prise de participation de 75 % au lieu de 5 % et pour dix ans au lieu d'un an. Selon ce gouvernement, dans une telle situation, la mesure litigieuse bénéficierait uniquement aux grandes entreprises et serait par conséquent sélective.

90. Je ne peux accepter une telle approche, car elle est imprécise, impraticable et arbitraire. En effet, où situer le seuil de distinction entre une prise de participation de 75 % et celle de 5 %, et entre une prise de participation qui dure dix ans et celle qui se limite à un an ? Quel est le critère de démarcation qui distinguerait les deux opérations ?

91. Par conséquent, je considère qu'une mesure fiscale qui déroge au régime fiscal général et qui opère une différenciation entre les entreprises réalisant des *opérations analogues* est sélective, sauf si la différenciation créée par la mesure se justifie par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit.

64 — Voir, en ce sens, arrêt du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120). La Cour a jugé qu'une déduction fiscale qui ne pouvait profiter qu'à une catégorie d'entreprises, à savoir celles qui ont des activités d'exportation et réalisent certains investissements visés par les mesures en cause, était sélective.

65 — Voir arrêt du 13 février 2003, Espagne/Commission (C-409/00, EU:C:2003:92, point 48 et jurisprudence citée). Une aide peut être sélective au regard de l'article 107, paragraphe 1, TFUE même lorsqu'elle concerne tout un secteur économique [voir, notamment, arrêts du 17 juin 1999, Belgique/Commission (C-75/97, EU:C:1999:311, point 33), et du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 53)] ou plusieurs secteurs économiques (voir arrêt du 20 novembre 2003, GEMO, C-126/01, EU:C:2003:622, points 37 à 39).

66 — Il convient de rappeler que la mesure litigieuse s'appliquait à toutes les prises de participations d'au moins 5 % dans des sociétés étrangères qui sont détenues de manière ininterrompue pendant au moins un an, sans imposer un montant ou un autre seuil minimal d'investissement.

92. En effet, lorsque les entreprises bénéficiaires d'une mesure fiscale profitent d'un allégement fiscal auquel elles n'auraient pas droit dans le cadre de l'application du régime fiscal normal et auquel ne peuvent prétendre des entreprises réalisant des opérations analogues, une telle mesure est de nature sélective car elle ne s'applique pas en réalité, contrairement à ce que prétend le Tribunal [67], à tous [68] les opérateurs économiques [69]. Il est manifeste que la mesure litigieuse profite uniquement à l'ensemble des opérateurs économiques qui remplissent les conditions requises [70], à savoir les entreprises imposables en Espagne qui procèdent à des prises de participations dans une « société étrangère », et exclut les opérateurs économiques qui procèdent à des opérations analogues, à savoir des prises de participations mais dans une société établie en Espagne.

93. En effet, conformément au point 42 de l'arrêt du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), si le « fait que seuls les contribuables remplissant ces conditions peuvent bénéficier de cette mesure ne saurait, en soi, conférer à celle-ci un caractère sélectif », une telle mesure fiscale est sélective si elle opère une différenciation entre des situations ou des transactions comparables [71].

94. Par conséquent, le critère de sélectivité prévu à l'article 107, paragraphe 1, TFUE vise les mesures fiscales qui, indépendamment des techniques utilisées, ont pour effet [72] d'imposer une charge fiscale différenciée pour des entreprises [73] qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable [74].

67 — Voir point 52 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 56 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

68 — À mon avis, le Tribunal utilise un sophisme lorsqu'il considère qu'une mesure fiscale, qui est potentiellement accessible à toutes les entreprises, n'est pas sélective alors que cette mesure opère une distinction entre les entreprises qui procèdent à des transactions analogues. En outre, contrairement à ce qui prétend WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa, comme cela est évoqué au point 61 des présentes conclusions, une mesure fiscale n'est pas automatiquement sélective si elle n'est pas appliquée par toutes les entreprises d'un État membre sans exception, car toutes ces entreprises ne sont pas nécessairement dans des situations comparables. Une mesure fiscale n'est sélective que si elle opère une différenciation entre des situations comparables. Par conséquent, contrairement aux observations des parties intervenantes reprises au point 71 des présentes conclusions, l'application du critère de sélectivité lorsqu'il y a une discrimination entre des contribuables dans des situations comparables ne met pas en péril l'équilibre institutionnel entre la Commission et les États membres, mais correspond à la volonté du pouvoir constituant qui s'exprime conformément au libellé de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

69 — Voir, par analogie, points 81 et 82 des conclusions que l'avocat général Kokott a présentées dans l'affaire Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242) où elle relève que « [l]e simple fait que seules les entreprises contribuables remplissant les conditions d'obtention d'un avantage fiscal puissent en bénéficier ne saurait, en soi, conférer un caractère sélectif à une mesure. Toutefois, il est évidemment impossible de considérer qu'un régime fiscal n'est pas sélectif dès lors qu'il peut profiter indistinctement à l'ensemble des opérateurs économiques qui remplissent les conditions requises. En effet, il faudrait alors toujours considérer qu'un régime fiscal n'est pas sélectif. […] *C'est pourquoi la jurisprudence a défini des conditions spécifiques pour déterminer la sélectivité d'avantages fiscaux. Ce qui, en fin de compte, est déterminant, c'est de savoir si les conditions d'obtention de l'avantage fiscal prévues par le système fiscal national sont choisies de manière non discriminatoire* […] ». C'est moi qui souligne.

70 — Contrairement à ce que prétendent le Royaume d'Espagne (voir point 62 des présentes conclusions) et l'Irlande (voir point 65 des présentes conclusions), la mesure litigieuse n'est pas ouverte à toute entreprise réalisant des transactions comparables.

71 — Si la Cour a effectivement dit pour droit au point 42 de l'arrêt du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), que « [l]e fait que seuls les contribuables remplissant ces conditions peuvent bénéficier de cette mesure ne saurait, en soi, conférer à celle-ci un caractère sélectif », elle a ensuite constaté, à ce même point 42, que les personnes ne pouvant bénéficier de la mesure en cause dans cette affaire ne se trouvaient pas dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des contribuables bénéficiant de la mesure au regard de l'objectif poursuivi par le législateur national. Je considère que, au vu du fait que, dans les arrêts attaqués, le Tribunal n'a pas remis en cause la comparabilité entre les prises de participations d'une entreprise imposable en Espagne dans une « société étrangère » et les prises de participations d'une entreprise imposable en Espagne dans une société établie en Espagne, la pertinence du point 42 de l'arrêt du 29 mars 2012, arrêt 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), est en l'espèce très limitée.

72 — L'article 107, paragraphe 1, TFUE ne fait pas de distinction entre les causes et les objectifs des interventions étatiques, mais les définit en fonction de leurs effets, et donc indépendamment des techniques utilisées. Voir arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 87).

73 — Voir, par analogie, arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 93).

74 — Contrairement à ce que prétend la République fédérale d'Allemagne (voir point 66 des présentes conclusions), il n'y a pas lieu d'ajouter à une telle analyse la vérification de l'existence d'une catégorie de contribuables avantagés. Autrement, des mesures fiscales sélectives qui profitent à certaines contribuables au détriment d'autres qui se trouvent dans une situation comparable échapperaient d'emblée au contrôle en matière d'aides d'État du seul fait que ces mesures fiscales « relèvent d'une autre technique réglementaire bien qu'elles produisent, en droit et/ou en fait, les mêmes effets ». Voir arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 92).

95. À cet égard, je relève que le Tribunal lui-même a jugé au point 47 de l'arrêt du 13 septembre 2012, Italie/Commission (T-379/09, EU:T:2012:422), que « le caractère sélectif d'une mesure s'apprécie par rapport à la totalité des entreprises, et non par rapport aux entreprises bénéficiaires d'un même avantage à l'intérieur d'un même groupe […] En outre, le seul fait qu'une mesure puisse profiter à tous les opérateurs remplissant les conditions prévues, c'est-à-dire détermine son champ d'application sur la base de critères objectifs, n'établit pas en soi le caractère général de cette mesure et n'empêche pas qu'elle revête un caractère sélectif […] »

96. Il s'ensuit que le fait qu'une mesure fiscale ne vise aucune catégorie particulière d'entreprises, mais des entreprises qui réalisent une catégorie d'opérations économiques, en l'espèce des opérations financières à l'étranger, et qui ne subordonne son application à aucun montant minimal [75], n'enlève rien à la sélectivité ou au caractère discriminatoire de cette mesure, si elle impose une charge fiscale différenciée aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable, et réalisent des opérations financières comparables, mais dans des sociétés établies dans leur État membre.

97. Cette conclusion n'est pas infirmée par le point 22 de l'arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission (C-156/98, EU:C:2000:467), cité par le Tribunal au point 60 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et au point 64 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

98. En effet, dans les arrêts attaqués, en constatant que « la Cour a jugé qu'un allégement fiscal dont bénéficient les contribuables qui vendaient certains biens économiques et pouvaient déduire le bénéfice en résultant *en cas de prises de participations dans des sociétés de capitaux ayant leur siège dans certaines régions* conférait à ces contribuables un avantage qui, en tant que mesure générale applicable *sans distinction à tous les opérateurs économiques*, ne constituait pas une aide au sens des dispositions pertinentes du traité» [76], le Tribunal fait, conformément aux observations de la Commission, un amalgame indu des points 22 et 23 de l'arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission (C-156/98, EU:C:2000:467), et fait dès lors une lecture erronée de cet arrêt.

99. Or, au point 23 de cet arrêt, la Cour ajoute qu'« [i]l convient également de rappeler que la décision attaquée ne qualifie d'aide d'État l'allégement fiscal accordé […] *qu'en tant qu'il avantage certaines entreprises situées dans les nouveaux Länder et à Berlin-Ouest*, ce qui lui enlève son caractère de mesure générale de politique fiscale ou économique» [77]. Par conséquent, contrairement à ce qu'affirme le Tribunal dans les arrêts attaqués, il ressort clairement des points 22 et 23 de l'arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission (C-156/98, EU:C:2000:467), qu'une mesure fiscale qui confère un avantage à certaines entreprises dans les nouveaux Länder et à Berlin-Ouest ne constitue pas une mesure générale applicable sans distinction à tous les opérateurs économiques, mais une mesure sélective au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

100. En outre, s'il est vrai qu'au point 104 de l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), la Cour a dit pour droit que « les critères constituant la base d'imposition retenus par un système fiscal doivent également être, afin de pouvoir être reconnus comme conférant des avantages sélectifs, *de*

75 — À mon avis, le fait que la mesure litigieuse ne subordonne son application à aucun montant minimal n'implique pas que cette mesure n'est pas sélective. L'absence d'une condition d'application fondée sur un montant minimal implique simplement l'absence d'un critère de sélectivité fondé sur la taille des entreprises qui est, a priori, sélective. Voir, en ce sens, arrêt du 8 septembre 2011, Commission/Pays-Bas (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — C'est moi qui souligne.

77 — C'est moi qui souligne.

nature à caractériser les entreprises bénéficiaires en vertu des propriétés qui leur sont spécifiques en tant que catégorie privilégiée, permettant ainsi la qualification d'un tel régime comme favorisant "certaines" entreprises ou "certaines" productions au sens de l'article [107], paragraphe 1, TFUE»[78], je considère que cette jurisprudence n'est pas applicable en l'espèce.

101. En effet, il existe d'importantes différences entre la situation factuelle, et plus particulièrement le régime fiscal en cause en l'espèce, et celle en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), qui ont été ignorées par le Tribunal dans les arrêts attaqués.

102. Aux points 92 et 93 de cet arrêt, la Cour a clairement indiqué que la sélectivité de la mesure fiscale en cause ne découlait pas d'une dérogation au régime fiscal « normal », mais du fait que ce régime opérait, en fait, une discrimination entre des sociétés se trouvant dans une situation comparable[79]. Toutefois, la Cour a jugé que, même si les critères du régime litigieux était de nature générale, ces derniers excluaient d'emblée de toute imposition une catégorie identifiable d'entreprises, à savoir, les sociétés « offshore»[80]. Dans ces circonstances particulières, qui sont absentes en l'espèce, la Cour a considéré que, si l'application d'un régime fiscal « général » ne saurait suffire, en soi, pour établir la sélectivité d'une imposition, aux fins de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, un tel régime général doit être considéré comme sélectif, s'il est possible d'identifier une catégorie d'entreprises favorisées par celui-ci[81].

103. Or, il convient de rappeler que, dans les décisions litigieuses, la Commission a considéré que la mesure litigieuse dérogeait au régime fiscal « normal » ou de référence applicable aux entreprises imposables en Espagne[82]. En outre, dans les arrêts attaqués, le Tribunal n'a pas remis en cause cette analyse[83].

104. Étant donné que l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), vise spécifiquement une situation où il n'y avait aucune dérogation au régime normal, la Cour ayant jugé que le régime normal en cause était en soi, de facto, discriminatoire, je considère que, dans les arrêts attaqués, le Tribunal a interprété et appliqué cette jurisprudence de façon erronée, alors que les circonstances en cause dans ces affaires n'étaient pas comparables. Par conséquent, le Tribunal, en exigeant l'identification d'une catégorie d'entreprises favorisées par la mesure litigieuse, alors même que cette dernière déroge au régime « normal », a commis une erreur de droit.

105. De surcroît, au point 57 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et au point 61 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission, le Tribunal a jugé qu'il ressortait du point 36 de l'arrêt du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), qu'une mesure dont l'application était indépendante de la nature de l'activité des entreprises n'était pas, a priori, sélective.

78 — C'est moi qui souligne.

79 — Arrêt Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 101).

80 — Arrêt Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 101 et 102).

81 — Arrêt Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 103 et 104).

82 — Voir point 50 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et point 54 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission.

83 — Voir point 77 des présentes conclusions.

106. Je considère, conformément aux observations de la Commission, que le Tribunal a procédé à une lecture erronée de l'arrêt du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), car, si au point 35 de cet arrêt, la Cour a dit pour droit « [qu']une mesure étatique qui *profite indistinctement* à l'ensemble des entreprises situées sur le territoire national n'[était] pas susceptible de constituer une aide d'État» [84], elle a ensuite jugé au point 36 de cet arrêt qu'un régime fiscal ne [constituait] pas une aide, lorsqu'il [s'appliquait] à toutes les entreprises situées sur le territoire national, indépendamment de l'objet de leur activité.

107. Contrairement à ce que le Tribunal a jugé au point 57 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et au point 61 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission, l'arrêt du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, points 35 et 36), ne permet pas de tirer la conclusion qu'une mesure dont l'application est indépendante de la nature de l'activité ou de l'objet social des entreprises n'est, a priori, pas sélective.

108. Cette jurisprudence [85] confirme simplement qu'un régime fiscal qui s'applique, sans distinction, à toutes les entreprises situées sur le territoire national n'est pas sélectif.

109. Or, il suffit de rappeler que la mesure litigieuse opère une distinction claire et nette entre les prises de participations d'une entreprise imposable en Espagne dans une « société étrangère » et les prises de participations d'une entreprise imposable en Espagne dans une société établie en Espagne. En l'absence d'une constatation par le Tribunal que les entreprises qui réalisent ces transactions ne sont pas dans une situation comparable, je considère que le Tribunal a commis une erreur de droit en imposant à la Commission, afin de démontrer le caractère sélectif d'une mesure en application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, l'obligation de déterminer un groupe d'entreprises ayant des caractéristiques propres.

110. Il résulte de ces considérations que la première branche du moyen unique invoqué par la Commission est, à mon sens, fondée.

B – *Sur la seconde branche*

1. Argumentation des parties

111. Par la seconde branche de son moyen unique, la Commission fait valoir que le Tribunal a commis une erreur de droit dans l'application de la jurisprudence relative aux aides à l'exportation et a introduit une distinction artificielle entre les aides à l'exportation et les aides à l'exportation de capitaux.

112. La Commission fait valoir que la jurisprudence de la Cour établit sans ambiguïté le fait qu'une aide à l'exportation est sélective, même si la mesure favorise l'ensemble des exportations.

113. En premier lieu, la Commission estime qu'aux points 73 et 74 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et aux points 77 et 78 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission, le Tribunal a appliqué erronément les arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission

84 — C'est moi qui souligne.

85 — Arrêt du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, points 35 et 36).

(57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), en considérant que cette jurisprudence ne portait pas sur la sélectivité de la mesure en cause, mais uniquement sur la condition relative à l'affectation de la concurrence et des échanges prévue par l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

114. En second lieu, la Commission reproche au Tribunal d'avoir introduit, aux points 79 à 81 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et aux points 83 à 85 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission, une distinction artificielle entre les aides à l'exportation et les aides à l'exportation de capitaux.

115. Selon la Commission, le Tribunal a affirmé que la catégorie d'entreprises bénéficiaires qui permettait de conclure à la sélectivité de la mesure en cause dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), était constituée par les entreprises exportatrices. Elle relève que, selon le Tribunal, cette catégorie regroupe des entreprises qui peuvent être distinguées du fait de caractéristiques communes liées à leur activité d'exportation. La Commission estime que, en ce qui concerne la condition relative à la sélectivité et, en particulier, s'agissant de l'identification d'une catégorie particulière d'entreprises ou de productions qui peuvent être distinguées en raison de caractéristiques communes, il n'existe aucune différence entre l'exportation de biens et l'exportation de capitaux.

116. La Commission fait valoir que l'approche retenue par le Tribunal méconnaîtrait le rôle et la finalité de la discipline des aides d'État sous l'angle de la protection du marché intérieur. Cette discipline a notamment pour objet d'éviter que les États membres accordent des avantages économiques spécifiquement liés à l'exportation de biens ou de capitaux. Le fait de favoriser spécifiquement l'exportation de capitaux pourrait d'ailleurs provoquer des distorsions sur le marché intérieur de la même manière que le fait de favoriser spécifiquement les exportations de biens.

117. Dans sa réplique, la Commission fait valoir qu'elle n'a nullement soutenu le fait que les subventions à l'exportation relevaient d'une notion différente de la sélectivité. La Commission fait valoir qu'elle évoque les erreurs commises par le Tribunal dans l'interprétation et l'application de la Cour en matière d'aides à l'exportation.

118. WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa estiment que le Tribunal a correctement interprété les arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120). S'agissant de l'arrêt du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20), elles relèvent que le contrôle réalisé sur la notion d'aide a été limité et que ce qui a été jugé concernait l'affectation des échanges et de la concurrence. En outre, selon WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa, la question de la sélectivité n'a pas été abordée dans l'arrêt du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8). WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa considèrent que, aux points 71 et suivants de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et aux points 75 et suivants de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission, le Tribunal a rappelé le cadre de référence qu'il faut employer pour apprécier si une mesure est ou non sélective. Elles estiment que le Tribunal a indiqué que la sélectivité devait être appréciée sur le territoire de l'État membre et que la Commission était tenue d'établir que la mesure favorisait une catégorie particulière d'entreprises à l'exclusion d'autres entreprises. Selon WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa, si la Commission avait effectué une telle délimitation dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), une telle délimitation fait totalement défaut en l'espèce.

119. WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa font valoir que les aides à l'exportation doivent, au regard du critère de la sélectivité, être appréciées de la même manière que d'autres mesures étatiques. Elles considèrent que, dans les arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), la Cour a estimé à juste titre que toutes les entreprises bénéficiaires avaient des caractéristiques communes, en dehors du fait qu'elles remplissaient les conditions permettant de bénéficier de la mesure, caractéristiques qui permettaient de les qualifier comme appartenant à un secteur bien défini de l'économie, le secteur de l'exportation. Il s'agissait d'entreprises qui produisaient des biens destinés à l'exportation.

120. Or, selon WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa, des entreprises de tous les secteurs et de toutes les tailles, que leur production fût destinée au marché national ou à l'étranger, avaient recours à la mesure litigieuse. Elles estiment que la Commission a eu de nombreuses occasions, tant au cours de la procédure administrative que dans le cadre de la première instance, de prouver l'existence d'une catégorie d'entreprises bénéficiant de la mesure litigieuse, ce qu'elle n'a jamais fait. Selon WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa, l'argument de la Commission selon lequel il existe une catégorie d'entreprises « exportatrices de capital » qui bénéficieraient de la mesure litigieuse constitue, par conséquent, un argument de fait irrecevable dans le cadre d'un pourvoi.

121. WDFG ainsi que Banco Santander et Santusa considèrent que l'exportation de biens et l'exportation de capital ne sont pas équivalentes, notamment parce que les règles applicables aux biens et services ne sont pas les mêmes que celles applicables aux capitaux. Elles relèvent que toutes les entreprises disposent d'un capital ou sont susceptibles de l'investir, de sorte qu'il ne semble pas qu'il s'agisse d'une caractéristique pouvant créer une sélectivité. Par ailleurs, comme la Commission l'aurait elle-même reconnu dans sa décision [86], il est clair que les règles de libre circulation des capitaux n'interdisent pas une mesure telle que la mesure en cause, qui traite de manière différente des opérations (prises de participations dans des entreprises espagnoles et prises de participations dans des entreprises étrangères) qui, même si elles sont réalisées par les mêmes entreprises (toute entreprise), sont également différentes.

122. Le Royaume d'Espagne fait valoir qu'il n'existe pas d'activité économique consistant en l'exportation de capital. La mesure litigieuse ne favoriserait pas certaines entreprises ou certaines productions dès lors qu'elle ne vise pas l'offre de biens et de services sur le marché.

123. L'Irlande partage l'opinion de WDFG ainsi que celui de Banco Santander et Santusa, selon laquelle les arrêts invoqués par la Commission concernaient des mesures qui favorisaient une catégorie identifiable d'entreprises ou de produits, à savoir le secteur de l'exportation. Les exportateurs formeraient une catégorie d'entreprises qui peut être facilement identifiée. En revanche, contrairement à ce que soutient la Commission, il n'existerait pas de catégorie uniforme d'entreprises qui « exportent des capitaux », dès lors que toute entreprise qui réalise une acquisition à l'étranger « exporte des capitaux ».

124. La République fédérale d'Allemagne affirme que, dans la mesure où la Commission soutiendrait à titre subsidiaire le fait que la mesure litigieuse est comparable à une mesure d'aide à l'exportation de biens et vise donc également la catégorie suffisamment délimitée des entreprises exportatrices, il s'agirait d'un ajout a posteriori de motifs aux décisions litigieuses, qui serait irrecevable au stade du pourvoi.

86 — Voir point 135 de la première décision litigieuse et point 160 de la seconde décision litigieuse.

125. La catégorie des entreprises exportatrices en cause dans la jurisprudence invoquée par la Commission se distinguerait des autres entreprises précisément du fait de caractéristiques communes liées à leur activité d'exportation qui, le cas échéant, était associée à la réalisation d'investissements spécifiques. Ainsi, dans l'arrêt du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438), la Cour ne se serait pas fondée sur la réalisation d'investissements, mais aurait seulement pris en compte ce critère parmi d'autres, dont, en tout premier lieu, et conformément au libellé de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, la nature de la « production » des entreprises bénéficiaires, pour distinguer ce groupe de l'ensemble des autres entreprises.

2. Analyse

126. En premier lieu, conformément aux arguments de la Commission présentés au point 113 des présentes conclusions, je considère que le Tribunal a commis une erreur de droit lorsqu'il a jugé que les arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), ne portaient pas sur le critère de sélectivité, mais uniquement sur la condition prévue par l'article 107, paragraphe 1, TFUE, relative à l'affectation de la concurrence et des échanges.

127. Au point 20 de l'arrêt du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68), la Cour a dit pour droit « qu'un taux de réescompte préférentiel applicable à tous les produits nationaux exportés, octroyé par un État en faveur des seuls produits nationaux exportés en vue de les aider à concurrencer dans les autres États membres les produits originaires de ces derniers, constitue une aide au sens de l'article [107 TFUE] ». En outre, au point 8 de l'arrêt du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284), la Cour a jugé qu'un remboursement d'intérêts ne bénéficiant qu'aux crédits à l'exportation constituait une aide d'État pour les entreprises d'exportation hellénique. Ensuite, au point 10 de l'arrêt du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284), la Cour a dit pour droit que la mesure en cause favorisait certaines entreprises.

128. Il y a lieu de rappeler que, pour qu'une mesure puisse relever de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et constituer une aide d'État, elle doit remplir de manière cumulative toutes les conditions prévues par cette disposition. Il s'ensuit que la Cour, en constatant l'existence d'une aide d'État au point 20 de l'arrêt du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68), et au point 8 de l'arrêt du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284), a jugé que toutes les conditions prévues par l'article 107, paragraphe 1, TFUE, y compris la condition sur la sélectivité, étaient remplies.

129. Enfin, au point 120 de l'arrêt du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438), en réponse à l'observation du gouvernement espagnol selon laquelle une mesure applicable à toutes les entreprises n'est constitutive d'une aide d'État que dans la mesure où l'administration nationale dispose d'un certain pouvoir discrétionnaire pour l'appliquer [87], la Cour a noté que cette mesure (une déduction fiscale) ne pouvait profiter qu'aux entreprises qui avaient des activités d'exportation et réalisaient certains investissements visés par les mesures litigieuses. Elle a considéré qu'un tel constat suffisait à établir que cette déduction fiscale remplissait la condition de spécificité qui constitue l'une des caractéristiques de la notion d'aide d'État, à savoir le caractère sélectif de l'avantage en cause.

130. Je considère que la Cour s'est effectivement prononcée sur la sélectivité des mesures fiscales en cause dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120).

87 — Voir arrêt du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 96).

131. En second lieu, s'agissant de l'observation de la Commission selon laquelle le Tribunal a commis une erreur de droit en introduisant une distinction entre les aides à l'exportation des biens et les aides à l'exportation des capitaux, il convient de rappeler que le critère de sélectivité porte sur l'existence ou non d'une discrimination, à savoir une charge fiscale différenciée des entreprises se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable, et ce sans justification. Il s'ensuit que, même dans l'hypothèse où la mesure fiscale en cause s'applique indépendamment du secteur, il convient d'appliquer l'analyse en trois étapes décrite aux points 73 à 75 des présentes conclusions afin de déterminer si cette mesure revêt un caractère sélectif.

132. Par conséquent, je considère qu'il importe peu de savoir si le Tribunal a fait une distinction artificielle entre l'exportation de biens et l'exportation de capitaux, comme le prétend la Commission, étant donné que pour qu'une mesure fiscale soit classifiée comme étant sélective, il n'est pas nécessaire de démontrer qu'elle s'applique à un secteur spécifique ou à une catégorie d'entreprises ayant des caractéristiques propres [88].

133. Il s'ensuit que la seconde branche du moyen unique est basée sur une prémisse erronée.

134. Je considère, par conséquent, qu'il y a lieu de rejeter cette seconde branche du moyen unique comme inopérante.

C – *Considérations supplémentaires*

135. Je relève à titre surabondant que, contrairement à ce que le Tribunal a jugé aux points 79 à 83 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et aux points 83 à 86 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission, à mon avis, il n'existe pas une dite « catégorie des entreprises exportatrices ». Les arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), visent simplement des mesures qui favorisaient des exportations et non une catégorie d'entreprises identifiables ex ante.

136. Je considère que, à l'instar des investissements ou des prises de participations dans des entreprises étrangères, toute entreprise qui opère sur un marché national peut éventuellement exporter des biens ou des services, même si elle n'était pas prédisposée à le faire. Les entreprises qui investissent à l'étranger ou celles qui exportent des biens ou des services n'ont pas, à mon avis, des caractéristiques propres et ne forment pas une catégorie délimitée et identifiable.

137. Je considère, conformément à la jurisprudence de la Cour dans les arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, arrêt Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), qu'une mesure fiscale est sélective dès lors qu'elle bénéficie aux entreprises réalisant des opérations transfrontalières et non aux entreprises réalisant les opérations comparables au niveau national [89]. À mon avis, une telle mesure fiscale est particulièrement néfaste pour le marché intérieur puisqu'elle crée une distorsion immédiate des échanges entre États membres. Je relève, à cet égard, que les dispositions du traité FUE sur les aides accordées par les États visent notamment à empêcher qu'un État membre puisse favoriser les entreprises qui réalisent des activités

88 — Voir points 83 et 84 des présentes conclusions.

89 — Le point 154 de la seconde décision litigieuse prévoit que « […] la mesure litigieuse entend favoriser l'exportation de capital depuis l'Espagne, afin de renforcer la position des entreprises espagnoles à l'étranger et d'améliorer ainsi la compétitivité des bénéficiaires du régime ». Voir, également, point 129 de la première décision litigieuse.

transfrontalières [90]. Ces dispositions constituent, dès lors, le « revers de la médaille » ou le « miroir », comme il a été dit lors de l'audience, des dispositions du traité FUE sur la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, visant à prévenir la mise en place d'obstacles aux activités transfrontalières.

138. Il s'ensuit que des mesures fiscales qui favorisent les entreprises qui exportent du capital à partir d'un État membre au détriment d'autres, qui, dans une situation comparable, investissent dans le territoire national [91], sont, conformément aux arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120), sélectives au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

139. Pour ces raisons, le Tribunal a commis une erreur de droit en jugeant, au point 81 de l'arrêt attaqué Autogrill España/Commission et au point 85 de l'arrêt attaqué Banco Santander et Santusa/Commission que « la jurisprudence [résultant des arrêts du 10 décembre 1969, Commission/France (6/69 et 11/69, EU:C:1969:68, point 20) ; du 7 juin 1988, Grèce/Commission (57/86, EU:C:1988:284, point 8), et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission (C-501/00, EU:C:2004:438, point 120)], relative aux entreprises ayant des activités d'exportation, ne permet[tait] donc pas de conclure que les juridictions de l'Union auraient admis qu'une mesure fiscale soit qualifiée de sélective en l'absence d'identification d'une catégorie particulière d'entreprises ou de productions pouvant être distinguées du fait de caractéristiques spécifiques ».

VI – Conclusion

140. Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour :

— d'annuler l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 7 novembre 2014, Autogrill España/Commission (T-219/10, EU:T:2014:939), par lequel celui-ci a annulé l'article 1er, paragraphe 1, et l'article 4 de la décision 2011/5/CE de la Commission, du 28 octobre 2009, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JO 2011, L 7, p. 48) ;

— d'annuler l'arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 7 novembre 2014, Banco Santander et Santusa/Commission (T-399/11, EU:T:2014:938), par lequel celui-ci a annulé l'article 1er, paragraphe 1, et l'article 4 de la décision 2011/282/UE de la Commission, du 12 janvier 2011, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JO 2011, L 135, p. 1) ;

— de renvoyer les affaires devant le Tribunal de l'Union européenne, et

— de réserver les dépens.

90 — Voir, en ce sens, arrêt du 7 juillet 2009, Commission/Grèce (C-369/07, EU:C:2009:428, point 119).

91 — Et qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable.