CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MELCHIOR WATHELET
prezentate la 28 iulie 2016 [1]

Cauzele conexate C-20/15 P și C-21/15 P

Comisia Europeană
împotriva
World Duty Free Group SA, fostă Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

„Recurs — Articolul 107 alineatul (1) TFUE — Dispoziții spaniole privind impozitul pe profit care permit întreprinderilor cu domiciliul fiscal în Spania să amortizeze fondul comercial în cazul achiziționării unor titluri de participare în întreprinderi cu domiciliul fiscal în străinătate — Decizia 2011/5/CE și Decizia 2011/282/UE a Comisiei — Decizii care califică această schemă drept ajutor de stat, declară acest ajutor incompatibil cu piața internă și dispun recuperarea acestuia — Noțiunea de ajutor de stat — Caracter selectiv — Identificarea unei categorii de întreprinderi care sunt singurele favorizate de măsura care derogă de la regimul comun”

I – **Introducere**

1. Prin recursul formulat în cauza C-20/15 P, Comisia Europeană solicită anularea Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia (T-219/10, EU:T:2014:939) [2], prin care acesta a anulat articolul 1 alineatul (1) [3] și articolul 4 [4] din Decizia 2011/5/CE a Comisiei din 28 octombrie 2009 privind amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pusă în aplicare de Spania [5].

1 — Limba originală: franceza.

2 — Denumită în continuare „Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia”.

3 — Această dispoziție prevede în esență că schema de ajutor aplicată de Regatul Spaniei în conformitate cu dispozitivul prevăzut la articolul 12 alineatul (5), introdus în dreptul spaniol care reglementează impozitul pe profit prin Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Legea 24/2001 de adoptare a unor măsuri fiscale, administrative și de ordin social) din 27 decembrie 2001 (BOE nr. 313 din 31 decembrie 2001, p. 50493) și preluat de Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Decretul-lege regal nr. 4/2004 de aprobare a textului modificat al Legii privind impozitul pe profit) din 5 martie 2004 (BOE nr. 61 din 11 martie 2004, p. 10951) (denumită în continuare „schema în litigiu” sau „măsura în litigiu”), pusă în aplicare ilegal de Regatul Spaniei cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE, este incompatibilă cu piața comună.

4 — Această dispoziție prevede recuperarea ajutorului.

5 — JO 2011, L 7, p. 48, denumită în continuare „prima decizie în litigiu”.

2. Prin recursul formulat în cauza C-21/15 P, Comisia solicită anularea Hotărârii Tribunalului din 7 noiembrie 2014, Banco Santander și Santusa/Comisia (T-399/11, EU:T:2014:938)[6], prin care acesta a anulat articolul 1 alineatul (1)[7] și articolul 4[8] din Decizia 2011/282/UE a Comisiei din 12 ianuarie 2011 privind amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pusă în aplicare de Spania[9].

3. Prin cele două decizii în litigiu[10], Comisia a declarat incompatibil cu piața comună un avantaj fiscal care permitea întreprinderilor impozabile în Spania să amortizeze fondul comercial financiar[11] provenit din achiziționarea de titluri de participare[12] în „societăți străine”[13] și a impus Regatului Spaniei obligația de a recupera ajutoarele acordate în temeiul acestei scheme.

4. Reiese dintr-o jurisprudență constantă că, pentru ca o măsură să poată intra, în calitate de ajutor de stat, sub incidența articolului 107 alineatul (1) TFUE[14], trebuie, în primul rând, ca ea să constea într-o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat, în al doilea rând, ca această intervenție să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre, în al treilea rând, ca aceasta să acorde un avantaj beneficiarului și, în al patrulea rând, ca ea să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența, toate aceste condiții trebuind să fie îndeplinite în mod cumulativ[15].

5. Cele două recursuri vizează doar a treia dintre aceste trei condiții, și anume selectivitatea. Acest criteriu reprezintă, de mult timp, unul dintre aspectele cele mai controversate ale ajutoarelor de stat. În consecință, recursurile oferă Curții posibilitatea de a preciza domeniul de aplicare al acestui criteriu în cazul măsurilor fiscale.

6 — Denumită în continuare „Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia”.

7 — Această dispoziție prevede că „[s]chema de ajutor pusă în aplicare de [Regatul] Spani[ei] în temeiul articolului 12 alineatul (5) din Decretul-lege regal nr. 4/2004 din 5 martie 2004, care consolidează modificările aduse Legii spaniole privind impozitarea societăților comerciale, pusă în aplicare ilegal de [Regatul] Spani[ei] prin încălcarea articolului 108 alineatul (3) [TFUE], este incompatibilă cu piața internă în ceea ce privește ajutorul acordat beneficiarilor în cazul achizițiilor din afara UE”.

8 — Această dispoziție prevede recuperarea ajutorului.

9 — JO 2011, L 135, p. 1, denumită în continuare „a doua decizie în litigiu”.

10 — Denumite în continuare, împreună, „deciziile în litigiu”.

11 — În conformitate cu măsura în litigiu, fondul comercial financiar se determină prin deducerea valorii de piață a activelor corporale și necorporale ale întreprinderii achiziționate din prețul de achiziție plătit pentru titlurile de participare. Conceptul de fond comercial financiar, astfel cum a fost înțeles în cadrul măsurii în litigiu, introduce, în domeniul achiziționării de titluri de participare, o noțiune utilizată de obicei în transferul de active sau în tranzacțiile de combinări de întreprinderi. A se vedea considerentul (20) al primei decizii în litigiu, care este identic cu considerentul (29) al celei de a doua decizii în litigiu.

12 — Achiziționarea de acțiuni este definită drept o operațiune prin care o întreprindere achiziționează titluri de participare în capitalul altei întreprinderi fără a obține majoritatea sau controlul asupra drepturilor de vot în întreprinderea-țintă. A se vedea considerentul (23) al primei decizii în litigiu, care este identic cu considerentul (32) al celei de a doua decizii în litigiu.

13 — Deciziile în litigiu precizează că, pentru a fi calificată drept „societate străină”, unei societăți trebuie să i se perceapă un impozit similar celui aplicabil în Spania, iar veniturile sale trebuie să provină în special din activități comerciale desfășurate în străinătate. A se vedea considerentul (21) al primei decizii în litigiu și considerentul (30) al celei de a doua decizii în litigiu.

14 — Potrivit articolului 107 alineatul (1) TFUE, „[c]u excepția derogărilor prevăzute de tratate, sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre”.

15 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 aprilie 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, punctul 17 și jurisprudența citată). Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru calificarea drept „ajutor” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesară îndeplinirea tuturor condițiilor prevăzute de această dispoziție. Hotărârea din 1 iulie 2008, Chronopost și La Poste/UFEX și alții (C-341/06 P și C-342/06 P, EU:C:2008:375, punctul 121 și jurisprudența citată).

6. În special, Curții i se solicită să interpreteze formularea „prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri”, utilizată la articolul 107 alineatul (1) TFUE și să stabilească dacă selectivitatea poate rezulta din simpla constatare că s-a instituit o derogare de la sistemul comun sau „normal” de impozitare [16] sau, astfel cum a statuat Tribunalul la punctul 45 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctul 49 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia [17], dacă este necesar în orice caz să se identifice de asemenea o categorie de întreprinderi care sunt singurele favorizate de măsura care derogă de la sistemul comun în cauză.

7. În prezentele concluzii, vom arăta în primul rând că, începând din momentul în care o măsură fiscală constituie o derogare de la sistemul de impozitare „normal” sau de referință și oferă avantaje întreprinderilor care realizează operațiunile vizate în raport cu cele care realizează operațiuni analoge și care se află, în consecință, într-o situație comparabilă, această măsură este prin însăși natura sa discriminatorie sau selectivă, cu excepția cazului în care diferențierea introdusă de măsura în cauză se justifică prin natura sau economia generală a sistemului în care se înscrie.

8. Faptul că condițiile impuse operațiunilor vizate de măsura fiscală derogatorie sunt relativ simplu de îndeplinit și că beneficiul oferit de această măsură este, în consecință, accesibil pentru numeroase întreprinderi nu pune în discuție caracterul selectiv al măsurii, ci doar gradul de selectivitate al acesteia.

9. De asemenea, nu considerăm că faptul că textul articolului 107 TFUE nu menționează decât măsurile „[care favorizează anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri]” exclude din domeniul de aplicare al acestui articol operațiunile economice care ar fi favorizate de respectivele măsuri. Întrucât operațiunile sunt realizate de întreprinderi, prin favorizarea anumitor operațiuni economice se favorizează implicit anumite întreprinderi.

10. În consecință, în opinia noastră, contrar celor statuate de Tribunal în hotărârile atacate, criteriul selectivității prevăzut la articolul 107 alineatul (1) TFUE nu impune identificarea unei categorii de întreprinderi cu caracteristici proprii [18] care permit să fie singurele favorizate de măsura fiscală în cauză.

11. În al doilea rând, vom concluziona, conform jurisprudenței Curții definite în Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), în Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și în Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), că măsura în litigiu este selectivă întrucât oferă avantaje întreprinderilor care realizează operațiuni transfrontaliere, iar nu întreprinderilor care realizează aceleași operațiuni la nivel național.

II – **Istoricul cauzelor**

12. La 10 octombrie 2007, în urma unei serii de întrebări formulate în scris în anii 2005 și 2006 de câțiva membri ai Parlamentului European, precum și în urma unei reclamații formulate de un operator privat în același an, Comisia a decis să inițieze procedura oficială de investigare cu privire la măsura în litigiu.

16 — Sistemul comun sau normal de impozitare este numit uneori și sistemul de referință.

17 — Denumite în continuare, împreună, „hotărârile atacate”.

18 — A se vedea punctele 64-68 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctele 68-72 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

13. Aceasta din urmă prevede că, în cazul achiziționării de către o întreprindere impozabilă în Spania a unor titluri de participare într-o „societate străină”, dacă această achiziționare de titluri de participare este de cel puțin 5 % și participația în cauză este deținută neîntrerupt timp de cel puțin un an, fondul comercial care provine din această achiziționare de titluri de participare, înregistrat în contabilitatea întreprinderii ca activ necorporal distinct, poate fi dedus, cu titlu de amortizare, din baza de calcul al impozitului pe profit pe care îl datorează întreprinderea.

14. Dimpotrivă, potrivit dreptului fiscal spaniol, o achiziționare de titluri de participare de către o întreprindere impozabilă în Spania într-o societate cu sediul în Spania nu permite contabilizarea separată, în scopuri fiscale, a fondului comercial financiar care provine din această achiziție. În schimb, potrivit de asemenea dreptului fiscal spaniol, fondul comercial poate fi amortizat în urma unei combinări de întreprinderi [19].

15. Comisia a închis procedura având ca obiect achiziționarea de titluri de participare în interiorul Uniunii prin adoptarea primei decizii în litigiu. La articolul 1 alineatul (1) din această decizie, Comisia a declarat incompatibilă cu piața comună schema în litigiu, care consta într-un avantaj fiscal care permitea societăților spaniole să amortizeze fondul comercial care rezultă din achiziționarea unor titluri de participare în întreprinderi străine atunci când aceasta se aplica în privința achiziționării unor titluri de participare în întreprinderi cu sediul în Uniune. La articolul 4 din aceeași decizie, Comisia a impus Regatului Spaniei obligația de a recupera ajutoarele acordate în temeiul acestei scheme.

16. Comisia nu a finalizat procedura în ceea ce privește achiziționările unor titluri de participare realizate în afara Uniunii, întrucât autoritățile spaniole s-au angajat să furnizeze elemente noi referitoare la obstacolele în calea fuziunilor transfrontaliere existente în afara Uniunii.

17. Prin cea de a doua decizie în litigiu, Comisia a declarat de asemenea incompatibilă cu piața comună schema în litigiu, care consta într-un avantaj fiscal care permitea societăților spaniole să amortizeze fondul comercial rezultat din achiziționarea unor titluri de participare în întreprinderi străine atunci când aceasta se aplica în privința achiziționării unor titluri de participare în întreprinderi cu sediul în afara Uniunii [20] și a impus Regatului Spaniei obligația de a recupera ajutoarele acordate în temeiul acestei scheme [21].

III – **Procedurile în fața Tribunalului și hotărârile atacate**

18. Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 14 mai 2010, Autogrill España SA, devenită ulterior World Duty Free Group SA (WDFG), a formulat o acțiune în anularea primei decizii în litigiu. În susținerea acțiunii formulate, WDFG a prezentat patru motive, primul dintre acestea fiind întemeiat pe o eroare de drept săvârșită de Comisie în aplicarea condiției privind selectivitatea [22].

19 — A se vedea considerentul (19) al primei decizii în litigiu, care este identic cu considerentul (28) al celei de a doua decizii în litigiu. Combinarea de întreprinderi reprezintă o operațiune prin care una sau mai multe întreprinderi, în momentul în care sunt dizolvate fără a fi lichidate, își transferă activele și pasivele unei alte întreprinderi existente sau unei întreprinderi pe care o formează în schimbul emiterii, către acționarii lor, de titluri de valoare care reprezintă capitalul celeilalte întreprinderi. A se vedea considerentul (23) al primei decizii în litigiu, care este identic cu considerentul (32) al celei de a doua decizii în litigiu.

20 — A se vedea articolul 1 alineatul (1) din cea de a doua decizie în litigiu.

21 — A se vedea articolul 4 din cea de a doua decizie în litigiu.

22 — Al doilea motiv era întemeiat pe lipsa selectivității măsurii, întrucât diferențierea pe care aceasta o introducea ar fi provenit din natura sau din economia sistemului în care se înscria măsura în cauză; al treilea motiv se întemeia pe faptul că măsura nu oferea niciun avantaj societăților cărora li se aplica sistemul în litigiu, iar al patrulea motiv, fiind vorba atât de criteriul selectivității, cât și de criteriul existenței unui avantaj, se întemeia pe lipsa de motivare a deciziei în litigiu.

19. Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 29 iulie 2011, Banco Santander SA și Santusa Holding SL (denumite în continuare „Banco Santander și Santusa”) au formulat o acțiune în anularea celei de a doua decizii în litigiu. În susținerea acțiunii formulate, Banco Santander și Santusa au prezentat cinci motive, primul dintre acestea fiind de asemenea întemeiat pe o eroare de drept săvârșită de Comisie în aplicarea condiției privind selectivitatea [23].

20. Prin hotărârile atacate, Tribunalul a admis, în temeiul unor motive în esență identice, primul motiv invocat în susținerea celor două acțiuni, întemeiat pe aplicarea eronată a articolului 107 alineatul (1) TFUE în ceea ce privește criteriul selectivității, și a anulat articolul 1 alineatul (1) și articolul 4 din deciziile în litigiu, fără să analizeze restul motivelor invocate în susținerea acțiunilor.

21. În hotărârile atacate, Tribunalul consideră în primul rând că, „într-o primă etapă, calificarea unei măsuri fiscale naționale drept «selectivă» presupune identificarea și examinarea prealabilă a regimului fiscal comun sau «normal» aplicabil în statul membru în cauză. În raport cu acest regim fiscal comun sau «normal» trebuie să se aprecieze, într-o a doua etapă, eventualul caracter selectiv al avantajului conferit prin măsura fiscală în cauză, verificându-se dacă aceasta derogă de la sistemul comun respectiv în măsura în care introduce diferențieri între operatorii care se găsesc, din perspectiva obiectivului urmărit de sistemul fiscal al statului membru respectiv, într-o situație de drept și de fapt comparabilă […]. Dacă este cazul, într-o a treia etapă, trebuie să se examineze dacă statul membru în cauză a reușit să demonstreze că măsura este justificată de natura sau de economia sistemului în care se înscrie […]” [24].

22. Tribunalul a statuat totuși că, „[…] în cazul în care măsura în cauză, deși ar constitui o derogare de la regimul fiscal comun sau «normal», este potențial accesibilă tuturor întreprinderilor, nu se poate proceda la compararea, din perspectiva obiectivului urmărit de regimul comun sau «normal», a situației de drept și de fapt a unor întreprinderi care pot beneficia de măsură cu cea a unor întreprinderi care nu pot beneficia de aceasta. […] [P]entru ca cerința caracterului selectiv să fie îndeplinită, trebuie în orice caz să se identifice o categorie de întreprinderi care sunt singurele favorizate de măsura în cauză. […] [C]aracterul selectiv nu poate rezulta din simpla constatare că a fost instituită o derogare de la un regim comun sau «normal» de impozitare” [25].

23. În consecință, Tribunalul a statuat că existența, chiar dacă se presupune că este stabilită, a unei derogări sau a unei excepții de la cadrul de referință identificat de Comisie nu permite, în sine, stabilirea faptului că măsura în litigiu favorizează „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, în cazul în care această măsură este accesibilă, *a priori*, oricărei întreprinderi [26].

24. În ceea ce privește măsura în litigiu, Tribunalul a constatat că aceasta se aplica tuturor achiziționărilor de titluri de participare de cel puțin 5 % în societăți străine care erau deținute neîntrerupt timp de cel puțin un an și că această măsură nu viza nicio categorie specifică de întreprinderi sau de producere a anumitor bunuri, ci o categorie de operațiuni economice [27].

23 — Al doilea motiv era întemeiat pe o eroare de identificare a sistemului de referință; al treilea motiv era întemeiat pe lipsa selectivității măsurii, întrucât diferențierea pe care aceasta o introducea ar fi provenit din natura sau din economia sistemului în care se înscria măsura în cauză; al patrulea motiv se întemeia pe faptul că măsura nu oferea niciun avantaj societăților cărora li se aplica sistemul în litigiu, iar al cincilea motiv, atât în privința criteriului selectivității, cât și a criteriului existenței unui avantaj, se întemeia pe lipsa de motivare a deciziei în litigiu.

24 — A se vedea punctul 33 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 37 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

25 — A se vedea punctele 44 și 45 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctele 48 și 49 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

26 — A se vedea punctul 52 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 56 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

27 — A se vedea punctul 53 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 57 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

25. Potrivit Tribunalului, pentru a beneficia de măsura în litigiu, o întreprindere trebuie să procedeze la achiziționarea de acțiuni ale unei societăți străine [28]. Tribunalul a considerat că o asemenea operațiune, pur financiară, nu impune, *a priori*, întreprinderii care face achiziția să își modifice activitatea și, în fond, nu implică, în principiu, pentru această întreprindere, decât o răspundere limitată la valoarea investiției realizate [29]. Tribunalul a considerat că, în conformitate cu punctul 36 din Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), „o măsură a cărei aplicare este independentă de natura activității întreprinderilor nu este, *a priori*, selectivă” [30].

26. Tribunalul a adăugat că măsura în litigiu nu stabilește niciun cuantum minim corespunzător pragului minim de 5 % de participare și nu rezervă, așadar, *de facto* beneficiul pe care îl acordă întreprinderilor care dispun de resurse financiare suficiente în acest scop [31]. În sfârșit, Tribunalul a arătat că măsura în litigiu prevede acordarea unui avantaj fiscal pe baza unei condiții legate de achiziționarea unor bunuri economice specifice, și anume titluri de participare în societăți străine [32]. „Or, în Hotărârea [din 19 septembrie 2000,] Germania/Comisia [(C-156/98, EU:C:2000:467, punctul 22)], Curtea a statuat că o degrevare fiscală de care beneficiază contribuabilii care vând anumite bunuri economice și pot deduce beneficiul care rezultă din acestea în cazul achiziționării de titluri de participare în societăți comerciale pe acțiuni cu sediul în anumite regiuni le conferea acestor contribuabili un avantaj care, fiind o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici, nu constituia un ajutor în sensul dispozițiilor pertinente ale tratatului. […] Măsura în litigiu nu exclude, așadar, *a priori*, nicio categorie de întreprinderi de la aplicarea sa. […] Prin urmare, chiar dacă se presupune că măsura în litigiu constituie o derogare de la cadrul de referință reținut de Comisie, această circumstanță nu ar fi, în orice caz, un motiv care să permită stabilirea faptului că măsura respectivă favorizează anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri în sensul articolului [107 TFUE]” [33].

27. În al doilea rând, Tribunalul a arătat că, potrivit Comisiei, măsura în litigiu era selectivă în sensul că favoriza doar anumite grupuri de întreprinderi care efectuau anumite investiții în străinătate și că, de asemenea potrivit Comisiei, o măsură de care nu beneficiau decât întreprinderile care îndeplineau condițiile de acordare a acesteia era selectivă „de drept”, fără a fi necesar să se verifice dacă, prin efectele sale, măsura în cauză era susceptibilă să confere un avantaj numai anumitor întreprinderi sau producerii anumitor bunuri [34].

28 — A se vedea punctul 55 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 59 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

29 — A se vedea punctul 56 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 60 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

30 — A se vedea punctul 57 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 61 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

31 — A se vedea punctul 58 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 62 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

32 — A se vedea punctul 59 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 63 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

33 — A se vedea punctele 60-62 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctele 64-66 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

34 — A se vedea punctul 63 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 67 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

28. Or, potrivit Tribunalului, nici acest alt motiv al deciziei atacate nu permite stabilirea caracterului selectiv al măsurii în litigiu. Tribunalul a considerat că, potrivit unei jurisprudențe constante [35], articolul 107 alineatul (1) TFUE distinge intervențiile statului în funcție de efectele lor și că abordarea propusă de Comisie putea să conducă la constatarea existenței unui caracter selectiv pentru orice măsură fiscală a cărei acordare este subordonată anumitor condiții, chiar dacă întreprinderile beneficiare nu ar avea în comun nicio caracteristică proprie care să permită să fie distinse de alte întreprinderi, cu excepția faptului că ar putea îndeplini condițiile de acordare a măsurii respective [36].

29. În al treilea rând, Tribunalul arată că, potrivit Comisiei, și în cazul de față, măsura în litigiu urmărea favorizarea exportului de capital în afara Spaniei, pentru a consolida poziția societăților spaniole în străinătate și a îmbunătăți astfel competitivitatea beneficiarilor schemei [37].

30. Potrivit Tribunalului, constatarea caracterului selectiv al unei măsuri se întemeiază pe o diferență de tratament între anumite categorii de întreprinderi care intră sub incidența legislației aceluiași stat membru, iar nu pe o diferență de tratament între întreprinderile dintr-un stat membru și cele din alte state membre [38]. În plus, Tribunalul consideră că legătura dintre exportul de capital și exportul de bunuri, presupunând că ar fi demonstrată, ar permite exclusiv constatarea afectării concurenței și a schimburilor comerciale, iar nu constatarea caracterul selectiv al măsurii în litigiu, care trebuie apreciat într-un cadru național [39].

31. În al patrulea rând, Tribunalul a statuat că trebuie respins și argumentul Comisiei potrivit căruia Curtea a admis deja în jurisprudența sa ca o măsură fiscală să fie calificată drept selectivă fără a se fi stabilit că măsura în cauză favoriza o categorie specifică de întreprinderi sau producerea anumitor bunuri, cu excluderea altor întreprinderi sau a producerii altor bunuri [40].

32. În această privință, Tribunalul a considerat, pe de o parte, că, în cele trei hotărâri invocate de Comisie [Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120)], categoria întreprinderilor beneficiare care permitea stabilirea caracterului selectiv al măsurii în cauză o constituia categoria „întreprinderilor exportatoare”, aceasta trebuind să fie înțeleasă ca o categorie care, deși extrem de largă, este totuși specifică, deoarece grupează întreprinderi care pot fi distinse pe baza unor caracteristici comune și specifice legate de activitatea lor de export [41].

35 — A se vedea Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia (173/73, EU:C:1974:71, punctul 27), Hotărârea din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia (C-159/01, EU:C:2004:246, punctul 51), și Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 87 și 88).

36 — A se vedea punctele 64-68 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctele 68-72 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

37 — A se vedea punctul 69 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 73 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

38 — A se vedea punctul 75 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 79 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

39 — A se vedea punctul 76 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 80 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

40 — A se vedea punctul 77 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 81 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

41 — A se vedea punctele 79 și 80 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctele 82 și 83 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

33. Pe de altă parte, în ceea ce privește Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), Tribunalul a considerat că, deși, fără îndoială, avantajul fiscal care făcea obiectul cauzei în care a fost pronunțată această hotărâre privea o serie de activități de export, printre care și achiziționarea de titluri de participare în societăți străine, totuși, pentru a putea beneficia pe acest temei de avantajul fiscal menționat, întreprinderile trebuiau să achiziționeze titluri de participare în societăți direct legate de activitatea de export de bunuri sau de servicii. Prin urmare, această măsură viza de asemenea categoria specifică a întreprinderilor exportatoare [42].

IV – **Procedura și concluziile părților**

34. Prin recursurile formulate în cauzele C-20/15 P și C-21/15 P, Comisia solicită Curții:

— anularea Hotărârii atacate Autogrill España/Comisia și a Hotărârii atacate Banco Santander și Santusa/Comisia;

— trimiterea cauzelor spre rejudecare Tribunalului și

— soluționarea cererii privind cheltuielile de judecată odată cu fondul.

35. WDFG (C-20/15 P) și Banco Santander și Santusa (C-21/15 P) solicită Curții:

— declararea ca admisibile și admiterea motivelor de opunere față de recursul Comisiei pe care le-au prezentat în memoriile lor în răspuns;

— respingerea motivului unic al recursului Comisiei și confirmarea Hotărârii atacate Autogrill España/Comisia și, respectiv, a Hotărârii atacate Banco Santander și Santusa/Comisia și

— obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

36. Prin Ordonanțele președintelui Curții din 19 mai 2015 au fost admise cererile de intervenție în susținerea concluziilor WDFG (C-20/15 P) și ale Banco Santander și Santusa (C-21/15 P) formulate de Regatul Spaniei, de Irlanda și de Republica Federală Germania.

37. În schimb, prin Ordonanțele președintelui Curții din 6 octombrie 2015 au fost respinse cererile de intervenție în susținerea concluziilor WDFG (C-20/15 P) și ale Banco Santander și Santusa (C-21/15 P) formulate de Telefónica SA și de Iberdrola SA.

38. Comisia, WDFG, Banco Santander și Santusa, Republica Federală Germania, Irlanda și Regatul Spaniei au prezentat observații scrise. Toate aceste părți au formulat observații orale în ședință, care s-a ținut la 31 mai 2016.

V – **Cu privire la recursuri**

39. În susținerea recursurilor sale, Comisia pune în evidență un motiv unic identic, cuprinzând două aspecte și întemeiat pe o eroare de drept săvârșită de Tribunal în interpretarea condiției privind selectivitatea astfel cum este impusă aceasta la articolul 107 alineatul (1) TFUE.

42 — A se vedea punctul 82 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 86 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

A – *Cu privire la primul aspect*

1. Argumentația părților

40. Prin intermediul primului aspect al motivului unic, Comisia reproșează Tribunalului că a săvârșit o eroare de drept prin faptul că i-a impus, în scopul demonstrării caracterului selectiv al unei măsuri, obligația de a identifica un grup de întreprinderi cu caracteristici proprii.

41. Comisia susține că deciziile sale aflate în litigiu au concluzionat că măsura în litigiu constituia o excepție de la regimul general care nu favoriza decât întreprinderile care realizau un anumit tip de investiții în străinătate (și anume achiziția de titluri de participare de cel puțin 5 %) în raport cu întreprinderile care realizau același tip de investiții în Spania și care, în consecință, se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Comisia arată că, deși Tribunalul a confirmat aplicarea acestei metode, a impus Comisiei obligația suplimentară de a stabili că măsura favorizează anumite întreprinderi ce pot fi identificate prin caracteristici specifice, pe care alte întreprinderi nu le au, cu alte cuvinte caracteristici proprii și identificabile *ex ante*.

42. Potrivit Comisiei, această analiză suplimentară și invariabil mai restrictivă a noțiunii de selectivitate pe care și-a întemeiat Tribunalul hotărârea de anulare a articolului 1 alineatul (1) și a articolului 4 din deciziile în litigiu constituie o eroare de drept și este contrară jurisprudenței constante a instanțelor Uniunii, pe care, în plus, Tribunalul a interpretat-o în repetate rânduri în mod denaturat.

43. Comisia reproșează Tribunalului că a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a negat că o măsură a cărei aplicare este independentă de activitatea întreprinderii sau nu este condiționată de un cuantum minim ar putea să fie selectivă. Potrivit Comisiei, contrar celor statuate de Tribunal la punctul 57 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctul 61 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, nu se poate deduce de la punctul 36 din Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), că o măsură a cărei aplicare este independentă de natura activității întreprinderilor nu este, *a priori*, selectivă. Comisia susține că reiese de la acest punct 36 că o măsură nu este selectivă dacă se aplică în mod general, fără nicio distincție, tuturor întreprinderilor dintr-un un stat membru, iar nu, astfel cum susține Tribunalul în hotărârile atacate, în funcție de legătura respectivei măsuri cu activitatea întreprinderilor.

44. De asemenea, Comisia reproșează Tribunalului că a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a statuat, la punctele 59-62 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctele 63-66 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, că măsura în litigiu nu era selectivă întrucât era legată de achiziționarea unor bunuri economice specifice și nu excludea, *a priori*, nicio categorie de întreprinderi de la acordarea avantajului. Astfel, Tribunalul s-ar fi întemeiat în mod eronat în această privință pe punctul 22 din Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467). Ar rezulta astfel din cuprinsul punctelor 22 și 23 din această hotărâre că, în cauza în care a fost pronunțată, Comisia nu calificase măsura respectivă drept selectivă decât în raport cu anumite întreprinderi situate într-o regiune delimitată geografic, în care o serie de investitori privați reinvestiseră beneficiul obținut din vânzarea de bunuri economice, iar nu și în cazul investitorilor propriu-ziși, în privința cărora Comisia considerase că această măsură nu constituia un ajutor. În orice caz, în această cauză, aprecierea caracterului selectiv al măsurii nu fusese contestată la Curte.

45. În plus, Comisia reproșează Tribunalului că a statuat la punctele 66-68 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctele 70-72 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia că jurisprudența Curții confirmă că o măsură a cărei acordare este „subordonată anumitor condiții, chiar dacă întreprinderile beneficiare nu ar avea în comun nicio caracteristică proprie care să permită să fie distinse de alte întreprinderi, cu excepția faptului că ar putea îndeplini condițiile de acordare a măsurii respective”, nu poate fi selectivă.

46. Comisia susține că Tribunalul s-a bazat astfel pe o analiză eronată a jurisprudenței în cauză.

47. În ceea ce privește Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732), Comisia arată că reiese din cuprinsul punctelor 90 și 91 din această hotărâre că în cauza în care a fost pronunțată aceasta din urmă se făcea referire la o situație foarte specifică în care Curtea a considerat drept selectiv însuși regimul fiscal de referință, întrucât acesta favoriza ca atare întreprinderile „offshore”, iar nu vreo derogare de la acest regim. Trimiterea făcută în această hotărâre la „caracteristicile specifice” ale unei categorii de întreprinderi ar trebui, așadar, să fie înțeleasă ca vizând caracteristicile pe baza cărora aceste întreprinderi sunt favorizate fiscal în contextul unui sistem de referință selectiv prin natura sa și nu poate fi extrapolată în afara acestui context particular.

48. Comisia arată că, la punctul 66 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctul 70 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, Tribunalul nu citează decât prima teză de la punctul 42 din Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) [43], deși a doua teză a acestui punct 42 ilustrează principiul consacrat de o jurisprudență constantă a Curții, potrivit căruia o măsură este selectivă dacă este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în raport cu altele, care s-ar afla, din perspectiva obiectivului urmărit de regimul respectiv, într-o situație de fapt și de drept comparabilă.

49. Comisia susține că a respectat metoda de analiză a caracterului selectiv în materie fiscală astfel cum a fost consacrată aceasta în jurisprudența constantă a Curții, stabilind, în deciziile în litigiu, că măsura în litigiu constituie o derogare în raport cu un cadru de referință, întrucât prevede pentru întreprinderile impozabile în Spania care achiziționează titluri de participare în societăți cu sediul în străinătate un tratament fiscal diferit de cel aplicabil întreprinderilor impozabile în Spania care achiziționează titluri de participare în societăți cu sediul în Spania, cu toate că cele două categorii de întreprinderi se află în situații comparabile.

50. Comisia consideră că Tribunalul, prin faptul că i-a impus obligația suplimentară de a demonstra că măsura în litigiu favorizează anumite întreprinderi care pot fi identificate prin caracteristici specifice, pe care alte întreprinderi nu le au, cu alte cuvinte caracteristici proprii și identificabile *ex ante*, s-a bazat pe o noțiune de selectivitate incontestabil mai restrictivă decât cea consacrată în jurisprudența constantă a Curții și, prin urmare, contrară acesteia, săvârșind astfel o eroare de drept.

51. WDFG, precum și Banco Santander și Santusa arată cu titlu introductiv că, în deciziile în litigiu, Comisia nu a susținut că măsura în litigiu era selectivă *de facto*, astfel încât, în cadrul prezentelor recursuri, se urmărește doar analiza criticilor formulate la adresa hotărârilor atacate, în măsura în care Tribunalul a statuat în aceste hotărâri că motivele invocate de Comisie în deciziile în litigiu nu permiteau să se concluzioneze că această măsură era selectivă *de iure*.

52. Aceste părți susțin că reiese din Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), că o măsură deschisă tuturor întreprinderilor și potențial aplicabilă tuturor acestora nu poate fi considerată selectivă. În schimb, contrar analizei Comisiei, nu se poate deduce din această hotărâre că, pentru a nu exista selectivitate, măsura ar trebui să se aplice în mod concret tuturor întreprinderilor din statul membru în cauză, fără excepție, deoarece o astfel de teză ar avea drept consecință faptul că aproape toate normele fiscale ar fi selective.

43 — Potrivit Tribunalului, „[la punctul 42 din această hotărâre], Curtea a statuat că faptul că numai contribuabilii care îndeplinesc condițiile de aplicare ale măsurii în discuție în cauza menționată pot beneficia de măsura respectivă nu poate, în sine, să îi confere acesteia un caracter selectiv”.

53. WDFG, precum și Banco Santander și Santusa resping de asemenea teza Comisiei potrivit căreia măsurile ar fi fost deja calificate drept selective în repetate rânduri, chiar dacă nu stabileau niciun cuantum minim al investițiilor și se aplicau independent de natura activităților beneficiarului.

54. În schimb, măsura în litigiu, întrucât acordă un avantaj fiscal în ceea ce privește un comportament deschis de fapt și de drept oricărui tip de întreprinderi și de sectoare economice, nu poate fi considerată automat și doar pe baza acestui fapt ca fiind *prima facie* și *de iure* selectivă.

55. WDFG, precum și Banco Santander și Santusa susțin că Tribunalul s-a bazat în mod întemeiat pe punctul 22 din Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467), ale cărei formulări le-a respectat cu strictețe. În decizia în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, Comisia admisese ea însăși în mod expres lipsa caracterului selectiv al măsurii în privința investitorilor în cauză, iar Curtea a confirmat această concluzie.

56. În practica sa decizională, Comisia ar fi exclus deja, de altfel, în repetate rânduri caracterul selectiv al măsurilor fiscale prin aplicarea aceluiași criteriu, și anume lipsa caracterului selectiv al măsurilor generale, aplicabile fără deosebire oricărei întreprinderi și de care poate beneficia orice contribuabil.

57. De altfel, aplicarea acestui criteriu nu ar conduce la lipsa caracterului selectiv al măsurilor legate de achiziționarea anumitor active pe care le-a invocat Comisia. Aceste măsuri ar fi selective dacă s-ar confirma faptul că favorizează *de facto* anumite întreprinderi cu excluderea altora. În orice caz, caracterul lor selectiv ar decurge nu din natura activelor achiziționate, ci din faptul că această natură permite să se considere că cumpărătorii în cauză formează o categorie specifică.

58. În ceea ce privește Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), WDFG, precum și Banco Santander și Santusa apreciază că Tribunalul a considerat în mod întemeiat că măsura în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre ar fi diferită de cea din speță întrucât urmărea să acorde un avantaj unei categorii distincte și identificabile de întreprinderi, și anume celor care desfășurau activități de export.

59. WDFG, precum și Banco Santander și Santusa susțin de asemenea că reiese în mod clar din cuprinsul punctului 104 din Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732), că o măsură nu poate fi calificată drept selectivă decât dacă favorizează o categorie de întreprinderi care au în comun „caracteristici” care le sunt „specifice”. În plus, ar reieși din această hotărâre că identificarea unei derogări de la un regim comun nu constituie un scop în sine, deoarece important este efectul real al măsurii, și anume aspectul dacă aceasta favorizează sau nu favorizează anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri specifice.

60. Nu poate fi reținută nici interpretarea dată de Comisie Hotărârii din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184). În această hotărâre, Curtea ar fi considerat că faptul că numai contribuabilii care îndeplinesc condițiile de aplicare ale unei măsuri pot beneficia de măsura respectivă nu poate, în sine, să îi confere acesteia un caracter selectiv.

61. În sfârșit, WDFG, precum și Banco Santander și Santusa afirmă că Tribunalul a statuat în mod întemeiat că o măsură nu poate fi calificată drept selectivă în sensul articolului 107 TFUE dacă avantajul pe care îl acordă depinde de un comportament care este *prima facie* accesibil oricărei întreprinderi, indiferent de sectorul său de activitate. Acest fapt ar fi pus în evidență în mod cât se poate de clar de constatarea, în Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467), a lipsei caracterului selectiv al unei astfel de măsuri. Analiza realizată de Tribunal ar fi, de altfel, în esență identică cu cea propusă de avocatul general Kokott în Concluziile prezentate în

cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 6 octombrie 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). Teza contrară ar conduce, de altfel, la situația absurdă în care orice măsură fiscală ar fi în mod automat selectivă dacă nu ar fi utilizată, fără excepție, de toate întreprinderile dintr-un stat membru.

62. Regatul Spaniei susține că Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), confirmă poziția adoptată de autoritățile spaniole în cursul procedurii administrative, potrivit căreia un avantaj economic nu poate fi considerat ajutor decât dacă este susceptibil de a favoriza „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În cursul procedurii administrative, autoritățile spaniole ar fi demonstrat caracterul deschis al măsurii în litigiu, confirmând astfel analiza expusă în hotărârile atacate și faptul că Comisia nu a demonstrat caracterul selectiv al măsurii în deciziile în litigiu.

63. Irlanda susține că, contrar celor susținute de Comisie, Tribunalul nu a dedus din Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), din Hotărârea din 6 martie 2002, Diputación Foral de Álava și alții/Comisia (T-92/00 și T-103/00, EU:T:2002:61), și din Hotărârea din 9 septembrie 2009, Diputación Foral de Álava și alții/Comisia (T-227/01-T-229/01, T-265/01, T-266/01 și T-270/01, EU:T:2009:315), că exclusiv măsurile a căror aplicare era legată de natura activităților întreprinderii sau era condiționată de un cuantum minim erau selective, ci doar că caracterul selectiv al măsurii în litigiu nu putea fi stabilit în ceea ce privește o măsură de care puteau beneficia toate întreprinderile spaniole care investeau într-o achiziție de titluri de participare de cel puțin 5 % într-o întreprindere străină, indiferent de natura activității acestor întreprinderi sau de cuantumul investiției.

64. Acest stat membru susține că Tribunalul și-a bazat în mod întemeiat pe punctul 104 din Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732), concluzia că era necesară, pentru ca o diferențiere fiscală să poată fi calificată drept ajutor, identificarea unei categorii specifice de întreprinderi care puteau fi distinse pe baza unor caracteristici specifice. Potrivit Irlandei, condiția selectivității astfel cum a fost exprimată la articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie să fie definită identic în toate cauzele care au ca obiect presupuse ajutoare de stat fiscale, astfel încât, contrar celor susținute de Comisie, principiul consacrat în mod expres la punctul 104 din respectiva hotărâre nu poate fi limitat la analiza unui regim fiscal „în ansamblu”.

65. Irlanda consideră că măsurile precum măsura în litigiu, care sunt realmente deschise oricărei întreprinderi, întrucât este imposibil să se identifice un anumit sector sau o anumită întreprindere care să fie excluse de la aplicarea respectivei măsuri și, prin urmare, dezavantajate, nu ar trebui să fie considerate niciodată selective. În practica sa decizională, Comisia și-ar fi întemeiat, de altfel, pe acest motiv concluzia potrivit căreia anumite măsuri de amnistie nu aveau caracter selectiv, chiar dacă era vorba despre o derogare de la cadrul de referință. Poziția adoptată de Comisie în prezentele recursuri ar fi, prin urmare, incoerentă cu însăși practica acestei instituții.

66. Republica Federală Germania susține că simpla existență, presupunând că este stabilită, a unei derogări sau a unei excepții de la cadrul de referință identificat de Comisie nu permite să se concluzioneze că măsura în litigiu favorizează „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Dimpotrivă, ar reieși din această dispoziție exclusiv faptul că degrevarea fiscală poate fi considerată echivalentă unei subvenții (cu alte cuvinte unei contribuții financiare efective acordate unei întreprinderi determinate) și având un efect stimulativ similar. În consecință, în urma acestei analize, conform jurisprudenței [Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 104)], Concluziilor avocatului general Kokott prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 6 octombrie 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punctele 83-85),

și astfel cum ar fi statuat în mod întemeiat Tribunalul în hotărârile atacate, ar trebui să se verifice, într-o etapă suplimentară, dacă categoria de contribuabili avantajați de o măsură fiscală cuprinde întreprinderi sau tipuri de producere de bunuri suficient de specifice în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

67. Astfel, Curtea ar fi considerat că Comisia demonstrase corespunzător cerințelor legale că întreprinderile beneficiare erau individualizate în suficientă măsură prin faptul că aparțineau anumitor sectoare sau anumitor ramuri economice [Hotărârea din 15 decembrie 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punctele 44 și următoarele)], că aveau o anumită formă juridică [Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Cassa di Risparmio di Firenze și alții (C-222/04, EU:C:2006:8, punctul 136)] sau o anumită dimensiune [Hotărârea din 13 februarie 2003, Spania/Comisia (C-409/00, EU:C:2003:92, punctele 48 și 49)] ori că aveau sediul social într-o anumită regiune [Hotărârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punctul 63)].

68. În schimb, ar rezulta din jurisprudență că instituirea de condiții de atribuire a unui avantaj fiscal sau derogarea de la regimul fiscal general nu sunt suficiente în sine pentru stabilirea caracterului selectiv al unei măsuri fiscale.

69. Republica Federală Germania amintește că Curtea a statuat deja că o degrevare fiscală de care beneficiază contribuabilii care vând anumite bunuri economice și care pot să deducă beneficiul obținut din achiziționarea altor bunuri economice le conferă acestor contribuabili un avantaj care, întrucât reprezintă o măsură generală aplicabilă tuturor operatorilor economici fără distincție, nu poate fi calificat drept ajutor de stat (Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, C-156/98, EU:C:2000:467, punctul 22).

70. Cu atât mai mult, o măsură precum măsura în litigiu, a cărei aplicare este legată în mod general de o anumită categorie de operațiuni care intră sub incidența dreptului societăților comerciale, în speță achiziționarea de titluri de participare, care nu depind de obiectul social și de activitățile de exploatare a întreprinderii, nu ar trebui să fie considerată în principiu ca fiind selectivă.

71. În sfârșit, potrivit tuturor intervenienților, a accepta faptul că cerința selectivității este înțeleasă în sensul larg avut în vedere de Comisie în recursurile sale ar avea drept consecință bulversarea echilibrului instituțional existent. Astfel, Comisia ar putea în această situație să controleze cvasitotalitatea măsurilor de fiscalitate directă în temeiul competențelor sale în materia ajutoarelor de stat, deși această materie ține, în principiu, de competența legislativă a statelor membre.

2. Analiză

72. Prezentele recursuri privesc o măsură națională de impozitare directă și legalitatea acesteia în raport cu articolul 107 alineatul (1) TFUE. Articolul 107 alineatul (1) TFUE interzice ajutoarele „[care favorizează anumite întreprinderi sau producerea] anumitor bunuri”, cu alte cuvinte ajutoarele selective. Dintr-o jurisprudență constantă a Curții rezultă în această privință că articolul 107 alineatul (1) TFUE impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, o măsură națională este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în raport cu altele care, având în vedere obiectivul urmărit de regimul respectiv, s-ar găsi într-o situație de fapt și de drept comparabilă [44].

44 — Hotărârea din 14 ianuarie 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctele 54 și 55), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctul 82).

73. Trebuie arătat în primul rând că, dacă este vorba, precum în speță, de a analiza dacă o măsură fiscală are caracter selectiv, determinarea cadrului de referință este, în principiu [45], esențială [46].

74. În continuare, trebuie analizat dacă măsura fiscală în cauză derogă de la acest cadru de referință și constituie un avantaj pentru anumite întreprinderi în raport cu altele care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă [47].

75. În sfârșit, conform jurisprudenței Curții, nu îndeplinește această condiție privind caracterul selectiv o măsură care, deși constituie un avantaj pentru beneficiarul său, se justifică prin natura sau prin economia generală a sistemului în care se înscrie [48] [49].

76. Reiese din hotărârile atacate că, în deciziile în litigiu, Comisia a considerat că măsura în litigiu deroga de la regimul fiscal „normal” sau de referință aplicabil întreprinderilor impozabile în Spania și că acest regim nu constituia o măsură generală de politică fiscală sau economică [50]. Astfel, în aplicarea măsurii în litigiu, poate fi amortizat doar fondul comercial financiar care provine din achiziționarea de titluri de participare de către o întreprindere impozabilă în Spania într-o „societate străină” [51]. În schimb, fondul comercial financiar care provine din achiziționarea de titluri de participare de către o întreprindere impozabilă în Spania într-o societate cu sediul în Spania nu poate fi amortizat [52]. Întemeindu-se pe o asemenea diferență de tratament, deși aceste două categorii de întreprinderi se găseau în situații comparabile, Comisia a concluzionat că măsura în litigiu reprezenta o derogare de la sistemul de referință [53].

45 — Această concluzie nu este contrazisă de punctele 91-93 din Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732), în cadrul căreia Curtea a decis că pentru a califica un sistem fiscal drept „selectiv” nu se impune condiția identificării unui cadru de referință și a unei derogări de la acest cadru dacă există un sistem fiscal care, în loc să prevadă norme generale pentru toate întreprinderile de la care se derogă în favoarea anumitor întreprinderi, *ajunge la un rezultat identic ajustând și combinând norme fiscale astfel încât însăși aplicarea acestora conduce la o sarcină fiscală diferențiată pentru diferitele întreprinderi*.

46 — A se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia (C-88/03, EU:C:2006:511, punctul 56), în care Curtea a statuat în mod întemeiat că, „[…] în vederea aprecierii caracterului selectiv al măsurii în cauză, trebuie să se analizeze dacă, în cadrul unui regim juridic determinat, măsura respectivă constituie un avantaj pentru anumite întreprinderi în raport cu altele care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. *Determinarea cadrului de referință dobândește o importanță sporită în cazul măsurilor fiscale, deoarece existența însăși a unui avantaj nu poate fi stabilită decât prin raportare la o impozitare «normală»* […]”. Sublinierea noastră.

47 — În ședință, Comisia a arătat că o astfel de măsură trebuia să fie considerată ca fiind *prima facie* selectivă.

48 — Hotărârea Curții din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 42 și jurisprudența citată). La punctul 49 din Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550), Curtea a statuat în mod întemeiat că „calificarea unei măsuri fiscale naționale ca fiind «selectivă» presupune, într-o primă etapă, identificarea și examinarea prealabilă a regimului fiscal comun sau «normal» aplicabil în statul membru în cauză. În raport cu acest regim fiscal comun sau «normal» trebuie, într-o a doua etapă, să se aprecieze și să se stabilească eventualul caracter selectiv al avantajului conferit prin măsura fiscală în cauză, demonstrând că aceasta derogă de la sistemul comun respectiv, în măsura în care introduce diferențieri între operatorii care se găsesc, având în vedere obiectivul atribuit sistemului fiscal al statului membru respectiv, într-o situație de drept și de fapt comparabilă”. Dacă, în consecință, beneficiarii măsurii fiscale în cauză și contribuabilii care nu beneficiază de această măsură nu se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă, având în vedere obiectivul urmărit de regimul normal, atunci măsura nu este selectivă. A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 63 și 64), și Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42).

49 — Potrivit Comisiei, această a treia etapă permite să se evite ca măsurile cu adevărat generale să fie considerate selective. În consecință, consideră că noul criteriu elaborat de Tribunal nu este necesar și aduce atingere analizei clasice a caracterului selectiv elaborate de jurisprudența Curții. Comisia arată de asemenea că Tribunalul, prin introducerea acestui nou criteriu, a creat o nouă categorie de măsuri, și anume măsuri care sunt în același timp generale și derogatorii. Aceasta consideră că o astfel de categorie de măsuri este ilogică.

50 — A se vedea în acest sens punctul 54 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 58 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

51 — A se vedea punctul 9 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 14 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

52 — A se vedea punctul 13 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 18 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

53 — A se vedea punctul 50 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 54 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

77. Trebuie subliniat că Tribunalul nu a repus în discuție comparabilitatea achiziționării de titluri de participare de către o întreprindere impozabilă în Spania în funcție de aspectul dacă această achiziționare se realizează într-o „societate străină” sau într-o societate cu sediul în Spania. În plus, Tribunalul nu a considerat că diferențierea, în aplicarea măsurii în litigiu, între aceste achiziționări de titluri de participare era justificată prin natura sau prin economia sistemului în care se înscria măsura.

78. Astfel, în hotărârile atacate, Tribunalul a considerat că existența, *chiar dacă se presupune că este stabilită* [54], a unei derogări sau a unei excepții de la cadrul de referință identificat de Comisie nu permitea, în sine, stabilirea faptului că măsura în litigiu favoriza „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, în cazul în care această măsură era accesibilă, *a priori*, oricărei întreprinderi și nu viza, așadar, nicio categorie specifică de întreprinderi sau de producere a anumitor bunuri, ci o categorie de operațiuni economice [55].

79. În opinia noastră, nu se poate reține o astfel de interpretare a articolului 107 alineatul (1) TFUE și a criteriului selectivității.

80. Dacă o măsură fiscală constituie o derogare de la regimul fiscal „normal” sau de referință și favorizează *anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri* în detrimentul altora [56] care se găsesc într-o situație comparabilă [57], această măsură este, în opinia noastră, prin însăși natura sa, discriminatorie sau selectivă [58], cu excepția cazului în care diferențierea este justificată de natura sau de economia generală a sistemului în care se înscrie măsura.

81. Trebuie subliniat că, în Hotărârea din 15 decembrie 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punctele 49 și 50), și în Hotărârea Italia/Comisia (C-66/02, EU:C:2005:768, punctele 97 -100) [59], Curtea, după ce a constatat că măsurile fiscale în cauză se aplicau doar sectorului bancar [60] și că, în cadrul sectorului bancar, acestea favorizau doar întreprinderile care realizau operațiunile vizate, a statuat că aceste măsuri introduceau o diferențiere nu doar între sectorul bancar și celelalte sectoare economice, ci și în interiorul sectorului bancar în sine. În consecință, la punctele 99 și 100 din Hotărârea din 15 decembrie 2005, Italia/Comisia (C-66/02, EU:C:2005:768), Curtea a afirmat în mod întemeiat că măsurile fiscale în cauză, „[a]vând în vedere că nu se aplic[au] tuturor operatorilor economici, nu [puteau] fi considerate măsuri generale de politică fiscală sau economică. […] În realitate, acestea derogă de la regimul fiscal de drept comun. Întreprinderile beneficiare beneficiază de degrevări fiscale la care nu ar avea dreptul în cadrul aplicării normale a acestui regim și *pe care nu le pot solicita întreprinderile din alte sectoare care realizează operațiuni analoge sau întreprinderile din sectorul bancar care nu desfășoară activități precum cele vizate*” [61].

54 — Potrivit WDFG, precum și potrivit Banco Santander și Santusa, Tribunalul nu a validat în niciun caz definiția sistemului de referință.

55 — A se vedea punctele 44 și 45 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctele 48 și 49 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

56 — În schimb, o măsură de stat care favorizează fără distincție toate întreprinderile situate pe teritoriul național nu este susceptibilă de a constitui ajutor de stat. A se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 35).

57 — La punctul 61 din Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), Curtea a statuat în mod întemeiat că „parametrul de comparație pertinent pentru a dovedi selectivitatea măsurii contestate în prezenta cauză presupunea să se verifice dacă [această măsură] introduce o diferențiere între operatorii care se găsesc, ținând seama de obiectivul urmărit, într-o situație de fapt și juridică comparabilă, nejustificată prin natura și prin economia sistemului în cauză”.

58 — Astfel, noțiunea de caracter selectiv este comparabilă cu noțiunea de discriminare. A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 ianuarie 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 53), și Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 101). A se vedea punctul 54 din Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32) și punctul 29 din Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Belgia/Comisia (C-270/15 P, EU:C:2016:289).

59 — Cele două cauze aveau ca obiect Decizia 2002/581/CE a Comisiei din 11 decembrie 2001 privind regimul de ajutoare de stat pus în aplicare de Italia în favoarea băncilor (JO 2002, L 184, p. 27).

60 — În consecință, măsurile nu favorizau întreprinderile din alte sectoare economice.

61 — Sublinierea noastră.

82. Observăm că articolul 107 alineatul (1) TFUE este redactat în termeni foarte generali și abstracți. Astfel, dacă termenii „producerea anumitor bunuri” ar putea eventual să fie înțeleși ca vizând în special anumite sectoare sau anumite servicii și deci anumite categorii de întreprinderi, termenii „anumite întreprinderi” sunt și mai generali.

83. Articolul 107 alineatul (1) TFUE nu vizează doar măsurile care sunt selective sau discriminatorii pe baza unui număr de criterii limitat și predefinit, precum între altele sectorul în cauză, dimensiunea întreprinderilor sau natura acestora [62]. Aspectul important este dacă măsura își plasează beneficiarii într-o situație financiară mai favorabilă decât cea a altor întreprinderi care se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă [63] indiferent de natura întreprinderilor, de activitățile sau de operațiunile în cauză, cu excepția cazului în care măsura este justificată prin natura sau economia generală a sistemului în care se înscrie.

84. Nu reiese în niciun caz nici din conținutul articolului 107 alineatul (1) TFUE, nici din jurisprudența Curții că termenii „favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri” impun identificarea unei categorii de întreprinderi cu caracteristici proprii care ar fi singurele favorizate de măsura în cauză, astfel cum statuează Tribunalul la punctele 41 și 45 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctele 45 și 49 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia. De asemenea, considerăm că identificarea întreprinderilor cu caracteristici proprii ar constitui un exercițiu extrem de imprecis, chiar arbitrar, care ar crea o incertitudine juridică.

85. În opinia noastră, în analizarea caracterului selectiv în hotărârile atacate, Tribunalul a favorizat o abordare excesiv de formalistă și de restrictivă, căutând să identifice o categorie specifică de întreprinderi care ar fi singurele favorizate de măsura în litigiu, în loc să se concentreze mai degrabă pe aspectul esențial dacă această măsură introduce o diferențiere între întreprinderile care se află într-o situație comparabilă.

86. Trebuie subliniat că faptul că deseori se pot identifica unul sau mai multe sectoare sau categorii de întreprinderi favorizate de o măsură fiscală, în special având în vedere condițiile impuse contribuabililor pentru a beneficia de regimul derogatoriu [64], nu înseamnă că selectivitatea măsurii depinde de o astfel de identificare.

87. În plus, împrejurarea că numărul întreprinderilor care pot beneficia de măsura în cauză este important sau că aceste întreprinderi țin de diverse sectoare de activitate nu poate fi suficientă pentru a pune în discuție caracterul selectiv al măsurii și, prin urmare, pentru a exclude calificarea acesteia drept ajutor de stat [65].

88. În această privință, considerăm că faptul că condițiile impuse de măsura în litigiu nu erau foarte severe [66] și că avantajul oferit de această măsură era, în consecință, accesibil pentru numeroase întreprinderi nu pune în discuție caracterul selectiv al măsurii, ci doar gradul de selectivitate al acesteia.

62 — În mod evident, măsurile fiscale care favorizează întreprinderile dintr-un sector în detrimentul celorlalte sau întreprinderile mari în detrimentul celor mici sunt selective.

63 — A se vedea prin analogie Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 87 și 93).

64 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120). Curtea a concluzionat că o deducere de impozit de care putea beneficia o singură categorie de întreprinderi, și anume cele care desfășoară activități de export și realizează anumite investiții vizate de măsurile în cauză, era selectivă.

65 — A se vedea Hotărârea din 13 februarie 2003, Spania/Comisia (C-409/00, EU:C:2003:92, punctul 48 și jurisprudența citată). Un ajutor poate fi selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE chiar dacă vizează un întreg sector economic [a se vedea în special Hotărârea din 17 iunie 1999, Belgia/Comisia (C-75/97, EU:C:1999:311, punctul 33), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 53)] sau mai multe sectoare economice [a se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, GEMO (C-126/01, EU:C:2003:622, punctele 37-39)].

66 — Trebuie amintit că măsura în litigiu se aplica tuturor achizițiilor de titluri de participare de cel puțin 5 % în societăți străine, care erau deținute neîntrerupt timp de cel puțin un an, fără să se impună un cuantum sau o altă limită minimă de investiții.

89. Observăm că, în ședință și drept răspuns la o întrebare adresată de Curte, Republica Federală Germania a exprimat opinia că măsura în litigiu în discuție în speță ar fi selectivă dacă ar impune un cuantum al achiziționării de titluri de participare de 75 % în locul celui de 5 % și timp de zece ani în loc de un an. Potrivit acestui guvern, într-o astfel de situație, măsura în litigiu ar favoriza doar marile întreprinderi și ar fi, în consecință, selectivă.

90. Nu putem admite o astfel de abordare deoarece este imprecisă, impracticabilă și arbitrară. Astfel, unde ar putea fi situat pragul de diferențiere între o achiziție de titluri de participare de 75 % și una de 5 %, respectiv între o achiziție de titluri de participare care durează zece ani și una care se limitează la un an? Prin ce criteriu de demarcare s-ar distinge cele două operațiuni?

91. În consecință, considerăm că o măsură fiscală care derogă de la regimul fiscal general și care operează o distincție între întreprinderile care realizează *operațiuni analoge* este selectivă, cu excepția cazului în care diferențierea creată de măsură este justificată prin natura sau economia generală a sistemului în care se înscrie măsura.

92. Astfel, dacă întreprinderile beneficiare ale unei măsuri fiscale beneficiază de o degrevare fiscală la care nu ar avea dreptul în cadrul aplicării regimului fiscal normal și pe care nu o pot solicita alte întreprinderi care realizează operațiuni analoge, o astfel de măsură are caracter selectiv întrucât, contrar celor pretinse de Tribunal [67], nu se aplică în realitate tuturor [68] operatorilor economici [69]. Este evident că de măsura în litigiu beneficiază doar ansamblul operatorilor economici care întrunesc condițiile impuse [70], și anume întreprinderile impozabile în Spania care achiziționează titluri de participare într-o „societate străină”, și exclude operatorii economici care realizează operațiuni analoge, și anume achiziționarea de titluri de participare, dar într-o societate cu sediul în Spania.

93. Astfel, conform punctului 42 din Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), deși „[f]aptul că numai contribuabilii care îndeplinesc aceste condiții pot beneficia de măsura respectivă nu poate, în sine, să îi confere acesteia un caracter selectiv”, o astfel de măsură fiscală este selectivă dacă introduce o diferențiere între situații sau tranzacții comparabile [71].

67 — A se vedea punctul 52 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 56 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

68 — În opinia noastră, Tribunalul recurge la un sofism atunci când consideră că o măsură fiscală care este accesibilă teoretic tuturor întreprinderilor nu este selectivă, deși operează o distincție între întreprinderile care realizează tranzacții analoge. În plus, contrar celor susținute de WDFG, precum și de Banco Santander și de Santusa, astfel cum se menționează la punctul 61 din prezentele concluzii, o măsură fiscală nu este în mod automat selectivă dacă nu este aplicată de toate întreprinderile dintr-un stat membru, fără excepție, deoarece nu toate aceste întreprinderi se găsesc în situații comparabile. O măsură fiscală nu este selectivă decât dacă introduce o diferențiere între situații comparabile. În consecință, contrar observațiilor intervenienților, reluate la punctul 71 din prezentele concluzii, aplicarea criteriului selectivității atunci când există discriminare între contribuabili aflați în situații comparabile nu pune în pericol echilibrul instituțional dintre Comisie și statele membre, ci corespunde voinței puterii constituante care se exprimă în conformitate cu conținutul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

69 — A se vedea prin analogie punctele 81 și 82 din Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242), în care aceasta a observat că „caracterul selectiv al unei reglementări nu poate fi stabilit însă ținând seama numai de împrejurarea că o astfel de reglementare fiscală acordă un avantaj doar întreprinderilor care îndeplinesc condițiile pe care le impune. Pe de altă parte, caracterul selectiv nu poate fi întotdeauna negat cu motivarea că, în măsura în care îndeplinesc condițiile impuse, toți operatorii economici pot invoca în mod nediferențiat avantajul oferit de reglementarea fiscală, întrucât, într-o asemenea situație, caracterul selectiv al unei reglementări fiscale ar trebui respins cu fiecare ocazie. […] *Pentru acest motiv, jurisprudența a definit criterii specifice pentru stabilirea caracterului selectiv al avantajelor fiscale. Astfel, potrivit jurisprudenței, este decisiv aspectul dacă, potrivit condițiilor prevăzute de sistemul fiscal național, criteriile pentru obținerea avantajului fiscal au fost selectate în mod nediscriminatoriu* […]”. Sublinierea noastră.

70 — Contrar celor susținute de Regatul Spaniei (a se vedea punctul 62 din prezentele concluzii) și de Irlanda (a se vedea punctul 65 din prezentele concluzii), măsura în litigiu nu este deschisă oricărei întreprinderi care realizează tranzacții comparabile.

71 — Deși Curtea a statuat în mod întemeiat la punctul 42 din Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), că „[f]aptul că numai contribuabilii care îndeplinesc aceste condiții pot beneficia de măsura respectivă nu poate, în sine, să îi confere acesteia un caracter selectiv”, a constatat în continuare, la același punct 42, că persoanele care nu puteau beneficia de măsura în discuție în cauza menționată nu se găseau într-o situație de drept și de fapt comparabilă cu cea a contribuabililor care beneficiau de măsură, în raport cu obiectivul urmărit de legiuitorul național. Considerăm că, având în vedere faptul că, în hotărârile atacate, Tribunalul nu a repus în discuție comparabilitatea dintre achiziționarea de titluri de participare de către o întreprindere impozabilă în Spania într-o „societate străină” și achiziționarea de titluri de participare de către o întreprindere impozabilă în Spania într-o societate cu sediul în Spania, relevanța punctului 42 din Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), este foarte limitată în speță.

94. În consecință, criteriul selectivității prevăzut la articolul 107 alineatul (1) TFUE vizează măsurile fiscale care, independent de tehnicile utilizate, au ca efect [72] impunerea unei sarcini fiscale diferențiate întreprinderilor [73] care se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă [74].

95. În această privință, arătăm că Tribunalul însuși a statuat la punctul 47 din Hotărârea din 13 septembrie 2012, Italia/Comisia (T-379/09, EU:T:2012:422), că „caracterul selectiv al unei măsuri se apreciază în raport cu totalitatea întreprinderilor, iar nu în raport cu întreprinderile care beneficiază de același avantaj în interiorul aceluiași grup […]. În plus, simplul fapt că de o măsură pot beneficia toți operatorii care întrunesc condițiile prevăzute, cu alte cuvinte că determină domeniul de aplicare pe baza unor criterii obiective, nu stabilește în sine caracterul general al acestei măsuri și nu o împiedică să aibă un caracter selectiv […]”.

96. În consecință, faptul că o măsură fiscală nu vizează nicio categorie specifică de întreprinderi, ci întreprinderi care realizează o anumită categorie de operațiuni economice, în speță operațiuni financiare în străinătate, și care nu condiționează aplicarea sa de niciun cuantum minim [75], nu reduce cu nimic caracterul selectiv sau discriminatoriu al acestei măsuri, dacă aceasta impune o sarcină fiscală diferențiată întreprinderilor care se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă și realizează operațiuni financiare comparabile, dar în societăți stabilite în statul lor membru.

97. Această concluzie nu este infirmată de punctul 22 din Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467), citat de Tribunal la punctul 60 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctul 64 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

98. Astfel, în hotărârile atacate, prin constatarea potrivit căreia „Curtea a statuat că o degrevare fiscală de care beneficiază contribuabilii care vând anumite bunuri economice și pot deduce beneficiul care rezultă din acestea *în cazul achiziționării de titluri de participare în societăți comerciale pe acțiuni cu sediul în anumite regiuni* le conferea acestor contribuabili un avantaj care, fiind o măsură generală aplicabilă *fără distincție tuturor operatorilor economici*, nu constituia un ajutor în sensul dispozițiilor pertinente ale tratatului” [76], Tribunalul face, potrivit observațiilor Comisiei, un amalgam neadecvat între punctele 22 și 23 din Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467), și, în consecință, interpretează în mod eronat această hotărâre.

99. Or, la punctul 23 din această hotărâre, Curtea adaugă că „[t]rebuie amintit de asemenea că decizia atacată nu califică drept ajutor de stat degrevarea fiscală acordată […] *decât în măsura în care aceasta favorizează anumite întreprinderi situate în noile landuri și în Berlinul de Vest*, ceea ce îi înlătură caracterul de măsură generală de politică fiscală sau economică” [77]. În consecință, contrar celor afirmate de Tribunal în hotărârile atacate, reiese în mod clar din cuprinsul punctelor 22 și 23 din

72 — Articolul 107 alineatul (1) TFUE nu face distincție între cauzele și obiectivele intervențiilor statului, ci le definește în funcție de efectele lor, deci independent de tehnicile utilizate. A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 87).

73 — A se vedea prin analogie Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 93).

74 — Contrar celor susținute de Republica Federală Germania (a se vedea punctul 66 din prezentele concluzii), nu trebuie să se adauge la o astfel de analiză verificarea existenței unei categorii de contribuabili avantajați. Altfel, măsurile fiscale selective care favorizează anumiți contribuabili în detrimentul altora care se găsesc într-o situație comparabilă s-ar sustrage de la bun început controlului în materie de ajutoare de stat pentru simplul fapt că aceste măsuri fiscale „țin de o altă tehnică de reglementare, deși produc, în drept și/sau în fapt, aceleași efecte”. A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 92).

75 — În opinia noastră, faptul că măsura în litigiu nu condiționează aplicarea sa de niciun cuantum minim nu înseamnă că această măsură nu este selectivă. Lipsa unei condiții de aplicare întemeiate pe un cuantum minim implică pur și simplu lipsa unui criteriu de selectivitate întemeiat pe dimensiunea întreprinderilor care este, *a priori*, selectiv. A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Sublinierea noastră.

77 — Sublinierea noastră.

Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467), că o măsură fiscală care conferă un avantaj anumitor întreprinderi din noile landuri și din Berlinul de Vest nu constituie o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici, ci o măsură selectivă în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

100. În plus, deși este adevărat că, la punctul 104 din Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732), Curtea a afirmat în mod întemeiat că „criteriile care constituie baza de impozitare reținute de un sistem fiscal trebuie de asemenea, pentru a se putea considera că conferă avantaje selective, să fie *de natură să individualizeze întreprinderile beneficiare pe baza caracteristicilor care le sunt specifice în calitate de categorie privilegiată*, permițând astfel ca un asemenea regim să fie considerat ca favorizând «anumite» întreprinderi sau producerea «anumitor» bunuri în sensul articolului [107] alineatul (1) TFUE”[78], considerăm că această jurisprudență nu este aplicabilă în speță.

101. Astfel, există diferențe importante între situația de fapt, în special regimul fiscal în discuție în speță, și situația în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732), diferențe care au fost ignorate de Tribunal în hotărârile atacate.

102. La punctele 92 și 93 din această hotărâre, Curtea a arătat în mod clar că selectivitatea măsurii fiscale în cauză nu reieșea dintr-o derogare de la regimul fiscal „normal”, ci din faptul că acest regim introducea în fapt o discriminare între societăți care se aflau într-o situație comparabilă[79]. Cu toate acestea, Curtea a decis că, deși criteriile regimului în litigiu erau de natură generală, acestea excludeau de la bun început de la orice impozitare o categorie identificabilă de întreprinderi, și anume societățile „offshore”[80]. În împrejurările specifice respective, care lipsesc în speță, Curtea a considerat că, deși aplicarea unui regim fiscal „general” nu poate fi suficientă, în sine, pentru stabilirea selectivității unei impozitări în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, un astfel de regim general trebuie să fie considerat drept selectiv dacă este posibil să se identifice o categorie de întreprinderi favorizate de acesta[81].

103. Or, trebuie amintit că, în deciziile în litigiu, Comisia a considerat că măsura în litigiu deroga de la regimul fiscal „normal” sau de referință aplicabil întreprinderilor impozabile în Spania[82]. În plus, în hotărârile atacate, Tribunalul nu a repus în discuție această analiză[83].

104. Dat fiind că Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732), vizează în mod specific o situație în care nu exista nicio derogare de la regimul normal, Curtea statuând că regimul normal în cauză era discriminatoriu *de facto* în sine, considerăm că, în hotărârile atacate, Tribunalul a interpretat și a aplicat această jurisprudență în mod eronat, în condițiile în care împrejurările în discuție în aceste cauze nu erau comparabile. În consecință, Tribunalul, prin faptul că a impus identificarea unei categorii de întreprinderi favorizate de măsura în litigiu deși aceasta din urmă derogă de la regimul „normal”, a săvârșit o eroare de drept.

78 — Sublinierea noastră.

79 — Hotărârea Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 101).

80 — Hotărârea Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 101 și 102).

81 — Hotărârea Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 103 și 104).

82 — A se vedea punctul 50 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și punctul 54 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia.

83 — A se vedea punctul 77 din prezentele concluzii.

105. În plus, la punctul 57 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctul 61 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, Tribunalul a statuat că rezulta din cuprinsul punctului 36 din Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), că o măsură a cărei aplicare este independentă de natura activității întreprinderilor nu era, *a priori*, selectivă.

106. Considerăm, în conformitate cu observațiile Comisiei, că Tribunalul a interpretat eronat Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), întrucât, deși la punctul 35 din această hotărâre Curtea a afirmat în mod întemeiat „că o măsură de stat de care *beneficiază, fără deosebire*, toate întreprinderile situate pe teritoriul național nu [putea] constitui un ajutor de stat” [84], aceasta a statuat în continuare, la punctul 36 din hotărârea menționată, că un regim fiscal nu constituia ajutor de stat atunci când se aplica tuturor întreprinderilor de pe teritoriul național, indiferent de obiectul lor de activitate.

107. Contrar celor afirmate de Tribunal la punctul 57 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctul 61 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctele 35 și 36), nu permite să se concluzioneze că o măsură a cărei aplicare este independentă de natura activității sau de obiectul de activitate al întreprinderilor nu este, *a priori*, selectivă.

108. Această jurisprudență [85] confirmă pur și simplu faptul că un regim fiscal care se aplică în mod nediferențiat tuturor întreprinderilor situate pe teritoriul național nu este selectiv.

109. Or, este suficient să se amintească faptul că măsura în litigiu operează o distincție clară și netă între achiziționarea de titluri de participare de către o întreprindere impozabilă în Spania într-o „societate străină” și achiziționarea de titluri de participare de către o întreprindere impozabilă în Spania într-o societate cu sediul în Spania. În lipsa unei constatări a Tribunalului în sensul că întreprinderile care realizează aceste tranzacții nu se află într-o situație comparabilă, considerăm că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a impus Comisiei, în scopul demonstrării caracterului selectiv al unei măsuri în aplicarea articolului 107 alineatul (1) TFUE, obligația de a identifica un grup de întreprinderi cu caracteristici proprii.

110. Din aceste considerații rezultă că primul aspect al motivului unic invocat de Comisie este, în opinia noastră, întemeiat.

B – *Cu privire la al doilea aspect*

1. Argumentația părților

111. Prin intermediul celui de al doilea aspect al motivului unic, Comisia arată că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept în aplicarea jurisprudenței referitoare la ajutoarele la export și a introdus o distincție artificială între ajutoarele la export și ajutoarele la exportul de capital.

112. Comisia arată că jurisprudența Curții stabilește fără ambiguitate faptul că un ajutor la export este selectiv chiar dacă măsura favorizează toate exporturile.

84 — Sublinierea noastră.

85 — Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctele 35 și 36).

113. În primul rând, Comisia consideră că la punctele 73 și 74 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctele 77 și 78 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, Tribunalul a aplicat în mod eronat Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), considerând că această jurisprudență nu viza caracterul selectiv al măsurii în cauză, ci doar condiția privind afectarea concurenței și a schimburilor comerciale prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE.

114. În al doilea rând, Comisia reproșează Tribunalului că a introdus, la punctele 79-81 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctele 83-85 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, o diferențiere artificială între ajutoarele la export și ajutoarele la exportul de capital.

115. Potrivit Comisiei, Tribunalul a afirmat că categoria de întreprinderi beneficiare care permitea să se concluzioneze în sensul selectivității măsurii în discuție în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), era formată din întreprinderile exportatoare. Comisia arată că, potrivit Tribunalului, această categorie cuprinde întreprinderi care pot fi distinse prin caracteristici comune legate de activitatea lor de export. Comisia consideră că, în ceea ce privește condiția privind caracterul selectiv și în special în ceea ce privește identificarea unei categorii specifice de întreprinderi sau de producere de bunuri care pot fi diferențiate pe baza unor caracteristici comune, nu există nicio diferență între exportul de bunuri și exportul de capital.

116. Comisia arată că abordarea reținută de Tribunal ar nesocoti rolul și finalitatea disciplinei ajutoarelor de stat din perspectiva protejării pieței interne. Această disciplină are ca obiect să evite ca statele membre să acorde avantaje economice legate în mod specific de exportul de bunuri sau de capital. Favorizarea în mod specific a exportului de capital ar putea, de altfel, să producă denaturări ale pieței interne în același mod ca și favorizarea în mod specific a exportului de bunuri.

117. În replică, Comisia arată că nu a susținut în niciun caz faptul că subvențiile la export ar intra sub incidența unei noțiuni de selectivitate diferite. Comisia arată că evocă erorile săvârșite de Tribunal în interpretarea și aplicarea hotărârilor Curții în materia ajutoarelor la export.

118. WDFG, precum și Banco Santander și Santusa consideră că Tribunalul a interpretat corect Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120). În ceea ce privește Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), aceste părți arată că controlul realizat cu privire la noțiunea de ajutor era limitat și că cele statuate priveau denaturarea schimburilor comerciale și a concurenței. În plus, potrivit WDFG, precum și potrivit Banco Santander și Santusa, problema selectivității nu a fost abordată în Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8). WDFG, precum și Banco Santander și Santusa consideră că, la punctul 71 și următoarele din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctul 75 și următoarele din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, Tribunalul a reamintit cadrul de referință care trebuie utilizat pentru a aprecia dacă o măsură este sau nu este selectivă. Aceste părți consideră că Tribunalul a arătat că selectivitatea trebuia evaluată pe teritoriul statului membru și că Comisia avea obligația de a stabili că măsura favoriza o categorie specifică de întreprinderi, cu excluderea altor întreprinderi. Potrivit WDFG, precum și potrivit Banco Santander și Santusa, în timp ce Comisia operase o astfel de delimitare în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), o asemenea delimitare lipsește complet în speță.

119. WDFG, precum și Banco Santander și Santusa arată că ajutoarele la export trebuie, în ceea ce privește criteriul selectivității, să fie evaluate în același mod ca alte măsuri de stat. Aceste părți consideră că, în Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), Curtea a apreciat în mod întemeiat că toate întreprinderile beneficiare aveau caracteristici comune în afara faptului că întruneau condițiile care le permiteau să beneficieze de măsură, caracteristici care permiteau calificarea lor ca aparținând unui sector economic bine definit, cel al exporturilor. Era vorba despre întreprinderi care produceau bunuri destinate exportului.

120. Or, potrivit WDFG, precum și potrivit Banco Santander și Santusa, recurseseră la măsura în litigiu întreprinderi din toate sectoarele și de toate dimensiunile, indiferent dacă producția lor era destinată pieței naționale sau străinătății. Aceste părți consideră că Comisia a avut numeroase ocazii, atât în cursul procedurii administrative, cât și în primă instanță, să dovedească existența unei categorii de întreprinderi care beneficiau de măsura în litigiu, dar nu a dovedit acest lucru. Potrivit WDFG, precum și potrivit Banco Santander și Santusa, argumentul Comisiei că există o categorie de întreprinderi „exportatoare de capital” care ar beneficia de măsura în litigiu constituie, în consecință, un argument de fapt inadmisibil în cadrul unui recurs.

121. WDFG, precum și Banco Santander și Santusa consideră că exportul de bunuri și exportul de capital nu sunt echivalente, în special deoarece normele aplicabile bunurilor și serviciilor nu sunt aceleași cu cele aplicabile capitalurilor. Aceste părți arată că toate întreprinderile dispun de capital sau sunt susceptibile să îl investească, astfel încât nu pare să fie vorba de o caracteristică ce ar putea genera un caracter selectiv. Pe de altă parte, astfel cum ar fi recunoscut însăși Comisia în decizia sa [86], este evident că normele privind libera circulație a capitalurilor nu interzic o măsură precum măsura în cauză, care tratează diferențiat operațiuni (achiziția de titluri de participare în întreprinderi spaniole și achiziția de titluri de participare în întreprinderi străine) care, chiar dacă sunt realizate de aceleași întreprinderi (de orice întreprindere), sunt totodată diferite.

122. Regatul Spaniei arată că exportul de capital nu constituie o activitate economică. Măsura în litigiu nu ar favoriza anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri întrucât nu vizează oferirea de bunuri și de servicii pe piață.

123. Irlanda împărtășește opinia exprimată de WDFG, precum și de Banco Santander și de Santusa, potrivit căreia hotărârile invocate de Comisie priveau măsuri care favorizau o categorie identificabilă de întreprinderi sau de produse, și anume sectorul exportului. Exportatorii ar forma o categorie de întreprinderi ușor de identificat. În schimb, contrar celor susținute de Comisie, nu ar exista nicio categorie uniformă de întreprinderi care „exportă capital”, având în vedere că orice întreprindere care realizează o achiziție în străinătate „exportă capital”.

124. Republica Federală Germania afirmă că, în măsura în care Comisia ar susține cu titlu subsidiar că măsura în litigiu este comparabilă cu o măsură de ajutor la exportul de bunuri și vizează, așadar, de asemenea categoria suficient delimitată a întreprinderilor exportatoare, ar fi vorba despre o adăugare *a posteriori* de motive la deciziile în litigiu, ceea ce ar fi inadmisibil în stadiul recursului.

86 — A se vedea punctul 135 din prima decizie în litigiu și punctul 160 din cea de a doua decizie în litigiu.

125. Categoria întreprinderilor exportatoare în cauză în jurisprudența invocată de Comisie s-ar distinge de alte întreprinderi tocmai prin caracteristicile comune legate de activitatea de export, care, după caz, era asociată realizării de investiții specifice. Astfel, în Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438), Curtea nu s-ar fi bazat pe realizarea de investiții, ci doar ar fi luat în considerare acest criteriu alături de altele, printre care se numără, în primul rând și în conformitate cu textul articolului 107 alineatul (1) TFUE, natura „producerii de bunuri” de către întreprinderile beneficiare, în scopul diferențierii acestui grup de ansamblul celorlalte întreprinderi.

2. Analiză

126. În primul rând, în conformitate cu argumentele Comisiei prezentate la punctul 113 din prezentele concluzii, considerăm că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a statuat că Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), nu priveau criteriul selectivității, ci doar condiția prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE în ceea ce privește afectarea concurenței și a schimburilor comerciale.

127. La punctul 20 din Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68), Curtea a afirmat în mod întemeiat „că un nivel preferențial de reescontare aplicabil tuturor produselor naționale exportate, acordat de un stat exclusiv în favoarea produselor naționale exportate pentru a le ajuta să concureze în celelalte state membre cu produsele originare din aceste state, constituie un ajutor în sensul articolului [107 TFUE]”. În plus, la punctul 8 din Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284), Curtea a statuat că o rambursare de dobânzi de care beneficiau doar creditele de export constituia un ajutor de stat pentru întreprinderile exportatoare elene. În continuare, la punctul 10 din Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284), Curtea a statuat în mod întemeiat că măsura în cauză favoriza anumite întreprinderi.

128. Trebuie amintit că, pentru ca o măsură să intre sub incidența articolului 107 alineatul (1) TFUE și să constituie un ajutor de stat, aceasta trebuie să întrunească în mod cumulativ toate condițiile prevăzute de această dispoziție. În consecință, Curtea, constatând existența unui ajutor de stat la punctul 20 din Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68), și la punctul 8 din Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284), a statuat că erau satisfăcute toate condițiile prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE, inclusiv condiția privind caracterul selectiv.

129. În sfârșit, la punctul 120 din Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438), în răspunsul la observația guvernului spaniol potrivit căreia o măsură aplicabilă tuturor întreprinderilor nu constituie ajutor de stat decât în măsura în care administrația națională dispune de o anumită putere discreționară pentru aplicarea sa [87], Curtea a observat că de această măsură (o deducere fiscală) nu puteau să beneficieze decât întreprinderile care desfășurau activități de export și realizau anumite investiții vizate de măsurile în litigiu. Curtea a considerat că o asemenea constatare era suficientă pentru a stabili că această deducere fiscală îndeplinea condiția de specificitate care constituie una dintre caracteristicile noțiunii de ajutor de stat, și anume caracterul selectiv al avantajului în cauză.

130. Considerăm că Curtea s-a pronunțat efectiv asupra caracterului selectiv al măsurilor fiscale în discuție în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120).

87 — A se vedea Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 96).

131. În al doilea rând, în ceea ce privește observația Comisiei potrivit căreia Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a introdus o distincție între ajutoarele la exportul de bunuri și ajutoarele la exportul de capital, trebuie amintit că criteriul selectivității se referă la existența sau inexistența unei discriminări, și anume a unei sarcini fiscale diferențiate pentru întreprinderile care se găsesc, din perspectiva obiectivului urmărit de sistemul fiscal al statului membru respectiv, într-o situație de drept și de fapt comparabilă, în mod nejustificat. În consecință, chiar și în ipoteza în care măsura fiscală în cauză se aplică indiferent de sector, trebuie aplicată analiza în trei etape descrisă la punctele 73-75 din prezentele concluzii pentru a determina dacă această măsură are caracter selectiv.

132. În consecință, considerăm că nu este important aspectul dacă Tribunalul a operat o distincție artificială între exportul de bunuri și exportul de capital, astfel cum susține Comisia, dat fiind că, pentru ca o măsură fiscală să fie clasificată drept selectivă, nu este necesar să se demonstreze că aceasta se aplică unui sector specific sau unei categorii de întreprinderi cu caracteristici proprii [88].

133. Rezultă că al doilea aspect al motivului unic se bazează pe o premisă eronată.

134. Prin urmare, considerăm că se impune respingerea acestui al doilea aspect al motivului unic ca inoperant.

C – *Considerații suplimentare*

135. Arătăm cu titlu suplimentar că, contrar celor statuate de Tribunal la punctele 79-83 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctele 83-86 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, în opinia noastră, nu există o așa-numită „categorie a întreprinderilor exportatoare”. Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), vizează pur și simplu măsuri care favorizau exportul, iar nu o categorie de întreprinderi identificabile *ex ante*.

136. Considerăm că, la fel ca în cazul investițiilor sau al achiziționării de titluri de participare în întreprinderi străine, orice întreprindere care își desfășoară activitatea pe o piață națională poate teoretic să exporte bunuri sau servicii chiar dacă nu este înclinată spre aceasta. Întreprinderile care fac investiții în străinătate sau cele care exportă bunuri sau servicii nu au, în opinia noastră, caracteristici proprii și nu compun o categorie delimitată și identificabilă.

137. Apreciem, conform jurisprudenței Curții din Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), din Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și din Hotărârea din 15 iulie 2004, Hotărârea Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), că o măsură fiscală este selectivă dacă de aceasta beneficiază întreprinderile care realizează operațiuni transfrontaliere, iar nu întreprinderile care realizează operațiuni comparabile la nivel național [89]. În opinia noastră, o asemenea măsură fiscală este deosebit de nocivă pentru piața internă, întrucât generează o denaturare imediată a schimburilor comerciale dintre state membre. Observăm în această privință că dispozițiile Tratatului FUE privind ajutoarele acordate de state urmăresc în special să evite posibilitatea ca un stat membru să favorizeze

88 — A se vedea punctele 83 și 84 din prezentele concluzii.

89 — Punctul 154 din cea de a doua decizie în litigiu prevede că „[…] măsura contestată urmărește promovarea exportului de capital în afara Spaniei, pentru a consolida poziția societăților spaniole în străinătate, îmbunătățind astfel competitivitatea beneficiarilor schemei”. A se vedea de asemenea punctul 129 din prima decizie în litigiu.

întreprinderile care desfășoară activități transfrontaliere [90]. Aceste dispoziții constituie, în consecință, „reversul medaliei” sau „oglinda”, astfel cum s-a menționat în ședință, a dispozițiilor din Tratatul FUE privind libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor, ele urmărind să prevină crearea de obstacole în calea activităților transfrontaliere.

138. În consecință, măsurile fiscale care favorizează întreprinderile care exportă capital dintr-un stat membru în detrimentul altor întreprinderi care, aflate într-o situație comparabilă, fac investiții pe teritoriul național [91] sunt, în conformitate cu Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), cu Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și cu Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120), selective în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

139. Pentru aceste motive, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a statuat, la punctul 81 din Hotărârea atacată Autogrill España/Comisia și la punctul 85 din Hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, că „[j]urisprudența [care rezultă din Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, EU:C:1969:68, punctul 20), din Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284, punctul 8), și din Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 120)], referitoare la întreprinderile care desfășoară activități de export, nu permite[a], așadar, să se stabilească faptul că instanțele Uniunii ar fi admis ca o măsură fiscală să fie calificată drept selectivă în lipsa identificării unei categorii specifice de întreprinderi sau de producere a anumitor bunuri care să poată fi distinse pe baza unor caracteristici specifice”.

VI – **Concluzie**

140. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții:

— să anuleze Hotărârea Tribunalului Uniunii Europene din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia (T-219/10, EU:T:2014:939), prin care acesta a anulat articolul 1 alineatul (1) și articolul 4 din Decizia 2011/5/CE a Comisiei din 28 octombrie 2009 privind amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pusă în aplicare de Spania (JO 2011, L 7, p. 48);

— să anuleze Hotărârea Tribunalului Uniunii Europene din 7 noiembrie 2014, Banco Santander și Santusa/Comisia (T-399/11, EU:T:2014:938), prin care acesta a anulat articolul 1 alineatul (1) și articolul 4 din Decizia 2011/282/UE a Comisiei din 12 ianuarie 2011 privind amortizarea fiscală a fondului comercial financiar în cazul achiziționării unor titluri de participare străine C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) pusă în aplicare de Spania (JO 2011, L 135, p. 1);

— să trimită cauzele spre rejudecare Tribunalului Uniunii Europene și

— să soluționeze odată cu fondul cererea privind cheltuielile de judecată.

90 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iulie 2009, Comisia/Grecia (C-369/07, EU:C:2009:428, punctul 119).

91 — Și care se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă.