



Arrêts dans l'affaire C-50/19 P Sigma Alimentos Exterior/Commission, dans les affaires jointes C-51/19 P World Duty Free Group/Commission et C-64/19 P Espagne/Commission, dans l'affaire C-52/19 P Banco Santander/Commission, dans les affaires jointes C-53/19 P Banco Santander et Santusa/Commission et C-65/19 P Espagne/Commission ainsi que dans les affaires C-54/19 P Axa Mediterranean/Commission et C-55/19 P Prosegur Compañía de Seguridad/Commission

Presse et Information

## **La Cour rejette les pourvois contre les arrêts du Tribunal confirmant la qualification du régime fiscal espagnol d'amortissement de la survaleur financière (*goodwill*) d'aide d'État incompatible avec le marché intérieur**

En 2007, à la suite de plusieurs questions écrites posées par des membres du Parlement européen, ainsi que d'une plainte d'un opérateur privé, la Commission a ouvert une procédure formelle d'examen de la compatibilité, avec les dispositions du traité FUE en matière d'aides d'État, de la législation fiscale espagnole relative à l'amortissement de la survaleur financière (*goodwill*) en cas de prises de participations par des sociétés résidentes dans d'autres entreprises.

En vertu d'une mesure fiscale introduite en 2001 dans la loi espagnole relative à l'impôt sur les sociétés (ci-après la « mesure fiscale en cause »), la survaleur financière résultant d'une prise de participations d'au moins 5 % d'une entreprise résidente dans une société étrangère peut être déduite, sous forme d'amortissement, de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise résidente, à condition qu'elle détienne cette prise de participations de manière ininterrompue pendant au moins un an. En revanche, les prises de participations des entreprises imposables en Espagne dans d'autres entreprises résidentes ne donnent pas lieu à un amortissement de la survaleur financière, sauf en cas de regroupement d'entreprises.

**Par décisions du 28 octobre 2009<sup>1</sup> et du 12 janvier 2011<sup>2</sup> (ci-après les « décisions litigieuses »), la Commission a déclaré que la mesure fiscale en cause constituait un régime d'aides incompatible avec le marché intérieur, et a imposé à l'Espagne de récupérer les aides accordées.**

Saisi de plusieurs recours en annulation introduits par des entreprises établies en Espagne<sup>3</sup>, **le Tribunal a annulé lesdites décisions par arrêts du 7 novembre 2014<sup>4</sup>, considérant que la Commission n'avait pas établi le caractère sélectif de la mesure fiscale en cause** – la sélectivité étant l'un des critères nécessaires et cumulatifs permettant de qualifier une mesure nationale d'aide d'État.

<sup>1</sup> Décision 2011/5/CE de la Commission, du 28 octobre 2009, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JO 2011, L 7, p. 48).

<sup>2</sup> Décision 2011/282/UE de la Commission, du 12 janvier 2011, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JO 2011, L 135, p. 1). Cette décision a fait l'objet de deux correctifs publiés au *Journal officiel de l'Union européenne* le 3 mars 2011 et le 26 novembre 2011.

<sup>3</sup> Notamment Autogrill España, SA (actuellement World Duty Free Group, SA), Banco Santander, SA, et Santusa Holding, SL.

<sup>4</sup> Arrêts du 7 novembre 2014, Autogrill España/Commission, [T-219/10](#), et Banco Santander et Santusa/Commission, [T-399/11](#) (voir [CP n°145/14](#)).

À la suite des pourvois introduits par la Commission, la Cour a annulé lesdits arrêts, au motif, en substance, que ceux-ci reposaient sur une conception erronée de la condition de sélectivité d'un avantage, et renvoyé les affaires devant le Tribunal <sup>5</sup>. Sur renvoi, ce dernier a confirmé le caractère sélectif de la mesure fiscale en cause et a rejeté les recours en annulation introduits contre les décisions litigieuses <sup>6</sup>.

**Saisie sur pourvois interjetés cette fois par les entreprises requérantes et par le Royaume d'Espagne** (ci-après les « requérantes »), la Cour, réunie en grande chambre, rejette ceux-ci en précisant sa jurisprudence en matière de sélectivité de mesures fiscales.

### Appréciation de la Cour

Tout d'abord, la Cour rejette les motifs d'irrecevabilité soulevés par la Commission, selon laquelle certains arguments avancés par les requérantes dans le cadre de leurs pourvois n'avaient pas été soulevés devant le Tribunal.

À cet égard, la Cour rappelle que les moyens et les arguments nés de l'arrêt contesté lui-même et qui visent à en critiquer, en droit, le bien-fondé, ne peuvent être considérés comme modifiant l'objet du litige devant le Tribunal. Ainsi, les arguments par lesquels les requérantes mettent en cause les conséquences tirées de la solution légale apportée par le Tribunal aux moyens débattus devant lui sont recevables.

**En ce qui concerne la sélectivité de la mesure fiscale en cause**, la Cour précise, ensuite, que **la seule circonstance que ladite mesure présente un caractère général, en ce qu'elle peut a priori bénéficier à l'ensemble des entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés, selon qu'elles réalisent ou non certaines opérations, n'exclut pas qu'elle puisse être de nature sélective**. En effet, il est établi que la condition de la sélectivité est remplie lorsque la Commission parvient à démontrer qu'une telle mesure déroge au régime fiscal normal applicable dans l'État membre concerné, introduisant ainsi, par ses effets concrets, un traitement différencié entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal normal, dans une situation factuelle et juridique comparable.

**Pour pouvoir qualifier une mesure fiscale nationale de sélective, la Commission doit suivre une méthode en trois étapes**. D'abord, elle doit **identifier le régime fiscal commun ou normal applicable** dans l'État membre. Ensuite, elle doit **démontrer que la mesure fiscale en cause déroge à ce système de référence** en introduisant des différenciations entre des entreprises qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal commun ou normal, dans une situation factuelle et juridique comparable. Enfin, elle doit **vérifier si la différenciation introduite est justifiée** dès lors qu'elle résulte de la nature ou de l'économie du système dans lequel elle s'inscrit.

Au regard de ces considérations, dans le cadre des **affaires C-51/19P et C-64/19P, C-52/19P, C-53/19P et C-65/19P, C-54/19P et C-55/19P**, la Cour se penche sur le grief des requérantes tiré d'une **prétendue erreur commise par le Tribunal dans la détermination du système de référence**.

Dans ce cadre, la Cour relève que la détermination du système de référence doit découler d'un examen objectif du contenu, de l'articulation et des effets concrets des normes applicables en vertu du droit national. Par conséquent, lorsque la mesure fiscale en question est inséparable du système général d'imposition de l'État membre concerné, c'est à ce système qu'il convient de se référer. En revanche, lorsqu'il apparaît que la mesure en cause est clairement détachable dudit système général, il ne peut être exclu que le cadre de référence devant être pris en compte soit

---

<sup>5</sup> Arrêt du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a., [C-20/15 P](#) et [C-21/15 P](#) (voir [CP n° 139/16](#)).

<sup>6</sup> Arrêts du 15 novembre 2018, Banco Santander/Commission, [T-227/10](#), Sigma Alimentos Exterior/Commission, [T-239/11](#), Axa Mediterranean/Commission, [T-405/11](#), Prosegur Compañía de Seguridad/Commission, [T-406/11](#), World Duty Free Group/Commission, [T-219/10 RENV](#), et Banco Santander et Santusa/Commission, [T-399/11 RENV](#) (voir [CP n° 175/18](#)).

plus restreint que ce système général, voire qu'il s'identifie à cette mesure même, lorsque celle-ci se présente comme une règle dotée d'une logique juridique autonome. Par ailleurs, lors de la détermination du système de référence, la Commission doit tenir compte des caractéristiques constitutives de l'impôt, telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné. En revanche, il n'y a pas lieu, lors de cette première étape de l'examen de la sélectivité, de tenir compte des objectifs poursuivis par le législateur lors de l'adoption de la mesure soumise à examen.

En l'espèce, la Cour considère, d'abord, qu'il **ressort clairement des décisions litigieuses que le système de référence retenu par la Commission est constitué des dispositions générales du régime de l'impôt sur les sociétés régissant la survaleur en général.**

Ensuite, elle rejette l'argument des requérantes selon lequel, afin de déterminer le système de référence, le Tribunal se serait fondé sur la technique réglementaire choisie par le législateur national pour adopter la mesure fiscale en cause, à savoir l'introduction d'une dérogation à la règle générale.

À cet égard, la Cour relève que le recours, par le législateur national, à une technique réglementaire donnée, comme celle de l'introduction d'une dérogation à une règle générale, ne saurait suffire à définir le système de référence pertinent aux fins de l'analyse de la sélectivité. Un tel caractère dérogatoire peut néanmoins se révéler pertinent lorsqu'il en découle, comme dans les cas d'espèce, que deux catégories d'opérateurs sont distinguées et font a priori l'objet d'un traitement différencié, à savoir ceux relevant de la mesure dérogatoire et ceux qui continuent de relever du régime fiscal commun. Ainsi, **c'est à juste titre que le Tribunal a pris en compte, entre autres considérations, le caractère dérogatoire de la mesure fiscale en cause aux fins de l'examen de son caractère sélectif.**

Dans le cadre de l'affaire **C-50/19P**, la Cour confirme, en outre, qu'une **mesure nationale peut être sélective même dans l'hypothèse où le bénéfice de l'avantage qu'elle prévoit dépend non pas des caractéristiques de l'entreprise bénéficiaire mais de l'opération que celle-ci décide ou non de réaliser.** Ainsi, une mesure peut être considérée comme étant sélective même lorsqu'elle n'identifie pas ex ante une catégorie particulière de bénéficiaires et que toutes les entreprises établies sur le territoire de l'État membre concerné, quels que soient leur taille, leur forme juridique, leur secteur d'activité ou d'autres caractéristiques qui leur sont propres, ont potentiellement accès à l'avantage prévu par cette mesure à condition de procéder à un certain type d'investissement. **En effet, un constat de sélectivité ne résulte pas nécessairement d'une impossibilité pour certaines entreprises de bénéficier de l'avantage prévu par la mesure en cause du fait de ses caractéristiques propres, mais peut résulter de la seule constatation qu'il existe une opération qui, alors qu'elle est comparable à celle qui conditionne l'octroi de l'avantage en cause, n'ouvre pas droit à celui-ci, en favorisant, par conséquent, seulement les entreprises qui choisissent de réaliser cette dernière opération.**

Enfin, la Cour constate que, **dans toutes les affaires en cause**, en identifiant, dans le cadre de la deuxième étape de l'analyse sur la sélectivité, le maintien d'une certaine cohérence entre le traitement fiscal et le traitement comptable de la survaleur en tant qu'objectif du système de référence, **le Tribunal** a substitué sa propre motivation à celle des décisions litigieuses et **a commis, de ce fait, une erreur de droit.**

**Cette erreur n'est toutefois pas de nature à entraîner l'annulation des arrêts attaqués, dans la mesure où leurs dispositifs sont fondés sur d'autres motifs de droit.** À cet égard, la Cour relève que le Tribunal s'est, à bon droit, référé à sa jurisprudence selon laquelle l'examen de comparabilité à effectuer lors de la deuxième étape de l'analyse de la sélectivité doit être réalisé au regard de l'objectif du système de référence, et non de celui de la mesure litigieuse. **C'est ainsi à juste titre que le Tribunal a constaté que les entreprises qui prennent des participations dans des sociétés non-résidentes se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par le traitement fiscal de la survaleur, dans une situation juridique et factuelle comparable à celle des entreprises qui prennent des participations dans des sociétés résidentes.** À cet égard, les requérantes n'avaient pas réussi, plus particulièrement, à établir que les entreprises effectuant des prises de participations dans des sociétés non-résidentes se trouvent dans une situation

juridique et factuelle différente et, donc, non comparable à celle des entreprises effectuant des prises de participations en Espagne.

---

**RAPPEL** : La Cour de justice peut être saisie d'un pourvoi, limité aux questions de droit, contre un arrêt ou une ordonnance du Tribunal. En principe, le pourvoi n'a pas d'effet suspensif. S'il est recevable et fondé, la Cour annule la décision du Tribunal. Dans le cas où l'affaire est en état d'être jugée, la Cour peut trancher elle-même définitivement le litige. Dans le cas contraire, elle renvoie l'affaire au Tribunal, qui est lié par la décision rendue par la Cour dans le cadre du pourvoi.

---

*Document non officiel à l'usage des médias, qui n'engage pas la Cour de justice.*

*Le texte intégral des arrêts ([C-50/19 P](#), affaires jointes [C-51/19 P et C-64/19 P](#), [C-52/19 P](#), affaires jointes [C-53/19 P et C-65/19 P](#) ainsi que [C-54/19 P](#) et [C-55/19 P](#)) est publié sur le site CURIA le jour du prononcé.*

*Contact presse : Amanda Nouvel ☎ (+352) 4303 2524.*

*Des images du prononcé des arrêts sont disponibles sur « [Europe by Satellite](#) » ☎ (+32) 2 2964106.*