



Hotărârile în cauza C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/Comisia, în cauzele conexe C-51/19 P, World Duty Free Group/Comisia, și C-64/19 P, Spania/Comisia, în cauza C-52/19 P, Banco Santander/Comisia, în cauzele conexe C-53/19 P, Banco Santander și Santusa/Comisia, și C-65/19 P, Spania/Comisia, precum și în cauzele C-54/19 P, Axa Mediterranean/Comisia, și C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad/Comisia

Presă și informare

---

## **Curtea respinge recursurile formulate împotriva hotărârilor Tribunalului prin care a fost confirmată calificarea regimului fiscal spaniol de amortizare a fondului comercial financiar (*goodwill*) drept ajutor de stat incompatibil cu piața internă**

În anul 2007, în urma mai multor întrebări scrise care îi fuseseră adresate de membri ai Parlamentului European, precum și în urma plângerii unui operator privat, Comisia a inițiat o procedură oficială de investigare cu privire la compatibilitatea cu dispozițiile Tratatului FUE în materia ajutoarelor de stat a legislației fiscale spaniole referitoare la amortizarea fondului comercial financiar (*goodwill*) în cazul achiziționării de către societăți rezidente a unor titluri de participare în alte întreprinderi.

În temeiul unei măsuri fiscale introduse în anul 2001 în Legea spaniolă privind impozitul pe profit (denumită în continuare „măsura fiscală în cauză”), fondul comercial financiar care rezultă dintr-o achiziționare de către o întreprindere rezidentă de titluri de participare de cel puțin 5 % într-o societate străină poate fi dedus, sub forma amortizării, din baza de calcul a impozitului pe profit pe care îl datorează întreprinderea rezidentă, cu condiția ca ea să dețină această participație neîntrerupt cel puțin un an. În schimb, achiziționarea de titluri de participare de către întreprinderile impozabile în Spania în alte întreprinderi rezidente nu determină o amortizare a fondului comercial financiar, cu excepția cazului unei combinări de întreprinderi.

**Prin deciziile din 28 octombrie 2009<sup>1</sup> și din 12 ianuarie 2011<sup>2</sup> (denumite în continuare „deciziile în litigiu”), Comisia a declarat că măsura fiscală în cauză constituie o schemă de ajutor incompatibilă cu piața internă și a obligat Spania să recupereze ajutoarele acordate.**

Sesizat cu mai multe acțiuni în anulare introduse de întreprinderi stabilite în Spania<sup>3</sup>, **Tribunalul a anulat deciziile menționate prin Hotărârile din 7 noiembrie 2014<sup>4</sup>, considerând că Comisia nu demonstrase caracterul selectiv al măsurii fiscale în cauză, selectivitatea fiind unul dintre criteriile necesare și cumulative care permit calificarea unei măsuri naționale drept ajutor de stat.**

---

<sup>1</sup> 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).

<sup>2</sup> 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). Această decizie a făcut obiectul a două corectări publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la 3 martie 2011 și la 26 noiembrie 2011.

<sup>3</sup> Printre care Autogrill España SA (în prezent World Duty Free Group SA), Banco Santander SA și Santusa Holding SL.

<sup>4</sup> Hotărârea din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia ([T-219/10](#), EU:T:2014:939), și Hotărârea Banco Santander și Santusa/Comisia ([T-399/11](#), EU:T:2014:938; a se vedea [CP nr. 9145/14](#)).

În urma recursurilor formulate de Comisie, **Curtea a anulat hotărârile menționate, în esență pentru motivul că ele se întemeiau pe o concepție eronată a condiției caracterului selectiv al unui avantaj, și a trimis cauzele spre rejudecare Tribunalului**<sup>5</sup>. În rejudecare, acesta din urmă a confirmat caracterul selectiv al măsurii fiscale în cauză și a respins acțiunile în anulare introduse împotriva deciziilor în litigiu<sup>6</sup>.

**Sesizată cu recursurile declarate de această dată de întreprinderile reclamante și de Regatul Spaniei** (denumite în continuare „recurente”), **Curtea, întrunită în Marea Cameră, le respinge, precizându-și jurisprudența în materie de selectivitate a măsurilor fiscale.**

### **Aprecierea Curții**

Mai întâi, Curtea respinge motivele de inadmisibilitate invocate de Comisie, potrivit căreia anumite argumente prezentate de recurente în cadrul recursurilor lor nu fuseseră invocate în fața Tribunalului.

În această privință, Curtea amintește că motivele și argumentele derivate din însăși hotărârea contestată și care urmăresc să critice temeinicia în drept a acesteia nu pot fi considerate că modifică obiectul litigiului dedus judecării Tribunalului. Astfel, argumentele prin care recurentele pun în discuție consecințele pe care le determină soluția legală dată de Tribunal motivelor dezbătute în fața lui sunt admisibile.

În continuare, **în ceea ce privește selectivitatea măsurii fiscale în cauză**, Curtea precizează că **simpla împrejurare că măsura menționată prezintă un caracter general, în sensul că de ea pot beneficia a priori toate întreprinderile supuse impozitului pe profit, după cum realizează sau nu anumite operațiuni, nu exclude posibilitatea ca ea să fie de natură selectivă.** Astfel, potrivit unei jurisprudențe consacrate, condiția selectivității este îndeplinită atunci când Comisia reușește să demonstreze că o asemenea măsură derogă de la regimul fiscal normal aplicabil în statul membru în cauză, introducând astfel, prin efectele sale concrete, un tratament diferențiat între operatori care se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal normal, într-o situație de fapt și de drept comparabilă.

**Pentru a putea califica o măsură fiscală națională drept selectivă, Comisia trebuie să urmeze o metodă în trei etape.** Mai întâi, ea trebuie să identifice regimul fiscal comun sau normal aplicabil în statul membru. În continuare, ea trebuie să demonstreze că măsura fiscală în cauză derogă de la acest sistem de referință introducând diferențieri între întreprinderi care se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal comun sau normal, într-o situație de fapt și de drept comparabilă. În sfârșit, ea trebuie să verifice dacă diferențierea introdusă este justificată întrucât rezultă din natura sau din economia sistemului din care ea face parte.

Având în vedere aceste considerații, în cadrul cauzelor **C-51/19 P și C-64/19 P, C-52/19 P, C-53/19 P și C-65/19 P, C-54/19 P și C-55/19 P**, Curtea examinează critica recurentelor întemeiată pe o **pretinsă eroare săvârșită de Tribunal în determinarea sistemului de referință.**

În acest cadru, Curtea arată că determinarea sistemului de referință trebuie să rezulte dintr-o examinare obiectivă a conținutului, a coroborării și a efectelor concrete ale normelor aplicabile în temeiul dreptului național. În consecință, atunci când măsura fiscală în cauză este inseparabilă de sistemul general de impozitare al statului membru în cauză, acest sistem este cel la care trebuie să se facă referire. În schimb, atunci când reiese că măsura în cauză poate fi detașată în mod clar de sistemul general menționat, nu se poate exclude ca respectivul cadru de referință care trebuie

<sup>5</sup> Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții ([C-20/15 P](#) și [C-21/15 P](#), EU:C:2016:981; a se vedea [CP nr. 139/16](#)).

<sup>6</sup> Hotărârile din 15 noiembrie 2018, Banco Santander/Comisia ([T-227/10](#), nepublicată, EU:T:2018:785), Sigma Alimentos Exterior/Comisia ([T-239/11](#), nepublicată, EU:T:2018:781), Axa Mediterranean/Comisia ([T-405/11](#), nepublicată, EU:T:2018:780), Prosegur Compañía de Seguridad/Comisia ([T-406/11](#), nepublicată, EU:T:2018:793), World Duty Free Group/Comisia ([T-219/10 RENV](#), EU:T:2018:784), și Banco Santander și Santusa/Comisia ([T-399/11 RENV](#), EU:T:2018:787; a se vedea [CP nr. 175/18](#)).

luat în considerare să fie mai restrâns decât acest sistem general sau chiar să se identifice cu măsura în sine atunci când ea se prezintă ca o normă dotată cu o logică juridică autonomă. Pe de altă parte, la determinarea sistemului de referință, Comisia trebuie să țină seama de caracteristicile constitutive ale impozitului, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză. În schimb, în cadrul acestei prime etape a examinării selectivității, nu este necesar să se țină seama de obiectivele urmărite de legiuitor la adoptarea măsurii supuse examinării.

În speță, Curtea consideră, mai întâi, că **reiese cu claritate din deciziile în litigiu că sistemul de referință reținut de Comisie este constituit din dispozițiile generale ale regimului impozitului pe profit care reglementează fondul comercial în general.**

În continuare, ea respinge argumentul recurentelor potrivit căruia, pentru a determina sistemul de referință, Tribunalul s-ar fi întemeiat pe tehnica de reglementare aleasă de legiuitorul național pentru a adopta măsura fiscală în cauză, și anume introducerea unei derogări de la regula generală.

În această privință, Curtea arată că recurgerea de către legiuitorul național la o anumită tehnică de reglementare, precum cea a introducerii unei derogări de la o normă generală, nu poate fi suficientă pentru definirea sistemului de referință relevant în scopul analizei selectivității. Un astfel de caracter derogatoriu se poate dovedi totuși pertinent atunci când rezultă, precum în speță, că se face distincție între două categorii de operatori, care fac *a priori* obiectul unui tratament diferențiat, și anume cei care intră sub incidența măsurii derogatorii și cei care continuă să intre sub incidența regimului fiscal comun. Astfel, **Tribunalul a luat în considerare în mod întemeiat, printre alte considerații, caracterul derogatoriu al măsurii fiscale în cauză în vederea examinării caracterului său selectiv.**

În cadrul **cauzei C-50/19 P**, Curtea confirmă în plus că **o măsură națională poate fi selectivă chiar și în ipoteza în care beneficiul avantajului pe care îl prevede nu depinde de caracteristicile întreprinderii beneficiare, ci de operațiunea pe care aceasta decide sau nu să o realizeze.** Astfel, o măsură poate fi considerată selectivă chiar și atunci când nu identifică *ex ante* o categorie specifică de beneficiari și când toate întreprinderile stabilite pe teritoriul statului membru în cauză, indiferent de dimensiunea lor, de forma lor juridică, de sectorul lor de activitate sau de alte caracteristici care le sunt proprii, au în mod potențial acces la avantajul prevăzut de această măsură cu condiția să efectueze un anumit tip de investiție. **Într-adevăr, constatarea caracterului selectiv nu rezultă în mod necesar din imposibilitatea anumitor întreprinderi de a beneficia de avantajul prevăzut de măsura în cauză ca urmare a caracteristicilor proprii, dar poate rezulta din simpla constatare că există o operațiune care, deși este comparabilă cu cea care condiționează acordarea avantajului în cauză, nu dă dreptul la acesta, favorizând, în consecință, numai întreprinderile care aleg să realizeze această din urmă operațiune.**

În sfârșit, Curtea constată că, **în toate cauzele în discuție**, prin faptul că a identificat, în cadrul celei de a doua etape a analizei cu privire la selectivitate, menținerea unei anumite coerențe între regimul fiscal și regimul contabil al fondului comercial ca obiectiv al sistemului de referință, **Tribunalul a înlocuit motivarea deciziilor în litigiu cu propria motivare și a săvârșit, procedând astfel, o eroare de drept.**

**Această eroare nu este însă de natură să determine anularea hotărârilor atacate întrucât dispozitivele lor sunt întemeiate pe alte motive de drept.** În această privință, Curtea arată că Tribunalul s-a referit pe bună dreptate la jurisprudența potrivit căreia examinarea comparabilității care trebuie efectuată în cadrul celei de a doua etape a analizei selectivității trebuie realizată în raport cu obiectivul sistemului de referință, iar nu cu cel al măsurii contestate. **Prin urmare, Tribunalul a constatat în mod întemeiat că întreprinderile care achiziționează titluri de participare în societăți nerezidente se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal al fondului comercial, într-o situație de drept și de fapt comparabilă cu cea a întreprinderilor care achiziționează titluri de participare în societăți rezidente.** Mai precis, în această privință, recurențele nu au reușit să dovedească faptul că întreprinderile care efectuează achiziționări de titluri de participare în societăți nerezidente se află într-o situație de drept și de fapt diferită și care

nu este, prin urmare, comparabilă cu cea a întreprinderilor care efectuează achiziționări de titluri de participare în Spania.

---

**MENȚIUNE:** Curtea de Justiție poate fi sesizată cu un recurs, limitat la chestiuni de drept, împotriva unei hotărâri sau ordonanțe a Tribunalului. În principiu, recursul nu are efect suspensiv. Dacă este admisibil și întemeiat, Curtea anulează decizia Tribunalului. Atunci când cauza se află în stare de judecată, Curtea poate să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul. În caz contrar, ea trimite cauza spre rejudecare Tribunalului, care este legat de decizia pe care Curtea a pronunțat-o în recurs.

---

*Document neoficial, destinat presei, care nu angajează răspunderea Curții de Justiție.*

*Textul integral al hotărârilor în cauza [C-50/19 P](#), în cauzele conexe [C-51/19 P](#) și [C-64/19 P](#), în cauza [C-52/19 P](#), în cauzele conexe [C-53/19 P](#) și [C-65/19 P](#), precum și în cauzele [C-54/19 P](#) și [C-55/19 P](#) se publică pe site-ul CURIA în ziua pronunțării*

*Persoana de contact pentru presă: Corina-Gabriela Socoliuc ☎ (+352) 4303 4293*

*Imagini de la pronunțarea hotărârii sunt disponibile pe „[Europe by Satellite](#)” ☎ (+32) 2 2964106*