



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

21 decembrie 2016^{* i}

„Recurs — Ajutoare de stat — Articolul 107 alineatul (1) TFUE — Regim fiscal — Impozit pe profit — Deducere — Amortizarea fondului comercial care rezultă din achiziții de titluri de participare de cel puțin 5 % de către întreprinderi cu domiciliul fiscal în Spania în întreprinderi cu domiciliul fiscal în afara acestui stat membru — Noțiunea «ajutor de stat» — Condiție referitoare la selectivitate”

În cauzele conexe C-20/15 P și C-21/15 P,

având ca obiect două recursuri formulate în temeiul articolului 56 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, introduse la 19 ianuarie 2015,

Comisia Europeană, reprezentată de R. Lyal, de B. Stromsky, de C. Urraca Caviedes și de P. Němečková, în calitate de agenți,

recurentă,

celelalte părți din procedură fiind:

World Duty Free Group SA, fostă Autogrill España SA, cu sediul în Madrid (Spania) (C-20/15 P),

Banco Santander SA, cu sediul în Santander (Spania) (C-21/15 P),

Santusa Holding SL, cu sediul în Boadilla del Monte (Spania) (C-21/15 P),

reprezentate de J. L. Buendía Sierra, de E. Abad Valdenebro și de R. Calvo Salinero, abogados,

reclamante în primă instanță,

susținute de:

Republica Federală Germania, reprezentată de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți,

Irlanda, reprezentată de G. Hodge și de E. Creedon, în calitate de agenți, asistate de B. Doherty, barrister, și de A. Goodman, barrister,

Regatul Spaniei, reprezentat de A. Sampol Pucurull, în calitate de agent,

interveniente în recurs,

* Limba de procedură: spaniola.

i — Punctul 56 din prezentul text a făcut obiectul unei modificări de ordin lingvistic ulterior primei publicări.

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnul A. Tizzano, vicepreședinte, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça și E. Juhász și doamna A. Prechal (raportor), președinți de cameră, domnii A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas și F. Biltgen, doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 31 mai 2016,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 iulie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 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, denumită în continuare „hotărârea atacată Autogrill España/Comisia”, 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, 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, denumită în continuare „hotărârea atacată Banco Santander și Santusa”, 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, denumită în continuare „a doua decizie în litigiu”).

Istoricul litigiilor

- 3 Istoricul litigiilor astfel cum reiese din hotărârile atacate poate fi rezumat după cum urmează.
- 4 La data de 10 octombrie 2007, în urma mai multor întrebări scrise adresate Comisiei în cursul anilor 2005 și 2006 de membri ai Parlamentului European, precum și în urma unei plângeri din partea unui operator privat a cărei destinatară a fost în cursul anului 2007, Comisia a decis să deschidă procedura oficială de investigare în privința schemei prevăzute la articolul 12 alineatul (5), introdusă în Legea spaniolă privind 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 preluată în Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Decretul legislativ regal 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 „măsura în litigiu”).

- 5 Măsura în litigiu prevede că, în cazul achiziționării de către o întreprindere impozabilă în Spania a unor titluri de participare într-o „societate străină”, atunci când 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 aceasta, înregistrat în contabilitatea întreprinderii ca activ necorporal distinct, poate fi dedus, cu titlu de amortizare, din baza de calcul a impozitului pe profit pe care îl datorează întreprinderea. Măsura în litigiu precizează că, pentru a fi calificată drept „societate străină”, o societate trebuie să fie supusă unui impozit identic celui aplicabil în Spania, iar veniturile sale trebuie să provină în principal din activități comerciale desfășurate în străinătate.
- 6 La punctele 10-13 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, identice cu punctele 15-18 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, Tribunalul a făcut următoarele precizări:
 - „10 Din [prima] decizie [în litigiu] reiese că, potrivit legislației spaniole, o combinație de întreprinderi înseamnă o operațiune prin care una sau mai multe întreprinderi, în momentul dizolvării, fără a fi lichidate, își transferă toate activele și pasivele unei alte întreprinderi existente sau unei întreprinderi pe care o formează, în schimbul emiterii către acționarii lor de titluri care reprezintă capitalul celeilalte întreprinderi (considerentul (23) al [primei] decizii [în litigiu] [, identic cu considerentul (32) al celei de a doua decizii în litigiu]).
 - 11 O achiziționare de titluri de participare este definită în [prima] decizie [în litigiu] ca fiind o operațiune prin care o întreprindere achiziționează titluri de participare în capitalul altei întreprinderi fără a obține o majoritate sau controlul asupra drepturilor de vot ale întreprinderii țintă (considerentul (23) al [primei] decizii [în litigiu] [, identic cu considerentul (32) al celei de a doua decizii în litigiu]).
 - 12 Pe de altă parte, în [prima] decizie [în litigiu] se precizează că, potrivit măsurii în litigiu, fondul comercial financiar se determină prin deducerea valorii de piață pentru activele corporale și necorporale ale întreprinderii achiziționate din prețul de achiziție plătit pentru titlul de participare. Se precizează de asemenea că conceptul de fond comercial financiar, astfel cum îl are în vedere măsura în litigiu, introduce, în domeniul achiziționării de titluri de participare, o noțiune utilizată de obicei în cesionarea de active sau în tranzacțiile de combinări de întreprinderi (considerentul (20) al [primei] decizii [în litigiu] [, identic cu considerentul (29) al celei de a doua decizii în litigiu]).
 - 13 În sfârșit, trebuie arătat că, 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, tot potrivit dreptului fiscal spaniol, fondul comercial financiar [nu] poate fi amortizat [decât] în cazul unei combinări de întreprinderi (considerentul (19) al [primei] decizii [în litigiu] [, identic cu considerentul (28) al celei de a doua decizii în litigiu]).”
- 7 Prin intermediul primei decizii în litigiu, Comisia a finalizat procedura în ceea ce privește achizițiile de titlurile de participare realizate în cadrul Uniunii Europene.
- 8 La articolul 1 alineatul (1) din această decizie, Comisia a declarat incompatibilă cu piața comună schema instituită de măsura în litigiu (denumită în continuare „schema în litigiu”), care constă într-un avantaj fiscal acordat întreprinderilor impozabile în Spania pentru a le permite să amortizeze fondul comercial care rezultă din achizițiile de titluri de participare în întreprinderi străine atunci când aceasta se aplică unor achiziții de titluri de participare în întreprinderi cu sediul în Uniune. La articolul 4 din decizia menționată, Comisia a obligat Regatul Spaniei să recupereze ajutoarele acordate în temeiul respectivei scheme.

- 9 Comisia a menținut însă deschisă procedura în ceea ce privește achizițiile de 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.
- 10 Prin intermediul celei de a doua decizii în litigiu, Comisia a declarat incompatibilă cu piața comună schema în litigiu, care consta într-un avantaj fiscal acordat întreprinderilor impozabile în Spania pentru a le permite acestora din urmă să amortizeze fondul comercial care rezultă din achizițiile de titluri de participare în întreprinderi străine atunci când aceasta se aplica unor achiziții de titluri de participare în întreprinderi cu sediul în afara Uniunii [articolul 1 alineatul (1) din decizia respectivă] și a obligat Regatul Spaniei să recupereze ajutoarele acordate în temeiul schemei amintite (articolul 4 din decizia menționată).

Procedurile în fața Tribunalului și hotărârile atacate

- 11 Printr-o cerere introductivă depusă la grefa Tribunalului la 14 mai 2010, Autogrill España SA, devenită World Duty Free Group SA (denumită în continuare „WDFG”), a introdus o acțiune având ca obiect anularea articolului 1 alineatul (1) și a articolului 4 din prima decizie în litigiu.
- 12 În susținerea acțiunii sale, în măsura în care este îndreptată împotriva articolului 1 alineatul (1) din respectiva decizie, WDFG a invocat patru motive, întemeiate, primul, pe săvârșirea unei erori de drept în aplicarea de către Comisie a condiției referitoare la selectivitate, al doilea, pe lipsa selectivității măsurii în litigiu întrucât distincția pe care o introduce aceasta ar rezulta din natura sau din economia sistemului în care se înscrie, al treilea, pe faptul că măsura amintită nu ar conferi niciun avantaj societăților cărora li se aplică schema în litigiu și, al patrulea, în ceea ce privește atât condiția referitoare la selectivitate, cât și cea referitoare la existența unui avantaj, pe nemotivarea deciziei menționate.
- 13 Printr-o cerere introductivă depusă la grefa Tribunalului la 29 iulie 2011, Banco Santander SA și Santusa Holding SL (denumite în continuare „Santusa”) au introdus o acțiune având ca obiect anularea articolului 1 alineatul (1) și a articolului 4 din a doua decizie în litigiu.
- 14 În susținerea acțiunii lor, în măsura în care este îndreptată împotriva articolului 1 alineatul (1) din respectiva decizie, Banco Santander și Santusa au invocat cinci motive, întemeiate, primul, pe săvârșirea unei erori de drept în aplicarea de către Comisie a condiției referitoare la selectivitate, al doilea, pe o eroare în identificarea sistemului de referință, al treilea, pe lipsa selectivității măsurii în litigiu pentru motivul că distincția pe care o introduce aceasta ar rezulta din natura sau din economia sistemului în care se înscrie, al patrulea, pe faptul că măsura amintită nu ar conferi niciun avantaj societăților cărora li se aplică schema în litigiu și, al cincilea, în ceea ce privește atât condiția referitoare la selectivitate, cât și cea referitoare la existența unui avantaj, pe nemotivarea deciziei menționate.
- 15 Prin intermediul hotărârilor atacate, Tribunalul a admis, în temeiul unor motive în esență identice, primul motiv al celor două acțiuni, întemeiat pe o aplicare eronată a articolului 107 alineatul (1) TFUE în raport cu condiția referitoare la selectivitate, și, în consecință, fără să examineze celelalte motive ale acțiunilor, a anulat articolul 1 alineatul (1) din deciziile în litigiu, precum și articolul 4 din acestea.

Concluziile părților și procedurile în fața Curții

- 16 Comisia solicită Curții:
- anularea hotărârilor atacate;

- trimiterea cauzelor respective spre rejudecare Tribunalului și
- soluționarea cererilor privind cheltuielile de judecată odată cu fondul.

- 17 WDFG, în cauza C-20/15 P, precum și Banco Santander și Santusa, în cauza C-21/15 P, solicită Curții respingerea recursurilor, confirmarea hotărârilor atacate și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.
- 18 Prin deciziile președintelui Curții din 19 mai 2015 au fost admise cererile de intervenție formulate de Republica Federală Germania, de Irlanda și de Regatul Spaniei în susținerea concluziilor WDFG în cauza C-20/15 P, precum și de Banco Santander și de Santusa în cauza C-21/15 P.
- 19 În schimb, prin Ordonanțele președintelui Curții din 6 octombrie 2015 au fost respinse cererile de intervenție formulate de Telefónica SA și de Iberdrola SA în susținerea concluziilor WDFG în cauza C-20/15 P, precum și de Banco Santander și de Santusa în cauza C-21/15 P.

Cu privire la recursuri

- 20 În susținerea recursurilor, Comisia invocă un motiv unic identic, împărțit în două aspecte, întemeiat pe o eroare de drept săvârșită de Tribunal în interpretarea condiției referitoare la selectivitate, astfel cum este prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE.

Cu privire la primul aspect al motivului unic

Argumentele părților

- 21 Prin intermediul primului aspect al motivului său unic, Comisia reproșează Tribunalului săvârșirea unei erori de drept prin faptul că i-a impus, pentru a demonstra caracterul selectiv al unei măsuri, obligația de a determina un grup de întreprinderi cu caracteristici proprii.
- 22 Comisia susține că în deciziile în litigiu s-a conformat strict metodei de analiză referitoare la selectivitate în materie fiscală, astfel cum a fost consacrată prin jurisprudența constantă a Curții. Comisia a stabilit astfel că măsura în litigiu constituia o derogare de la un cadru de referință, în măsura în care aceasta prevedea pentru întreprinderile impozabile în Spania care efectuează achiziții de titluri de participare de cel puțin 5 % în societăți stabilite în străinătate un tratament fiscal distinct de cel aplicabil întreprinderilor impozabile în Spania care efectuează o achiziție identică în societăți cu sediul în Spania, deși aceste două categorii de întreprinderi se aflau în situații comparabile în raport cu obiectivul urmărit de regimul general spaniol al impozitului pe profit.
- 23 Aceasta consideră că Tribunalul, prin faptul că i-a impus sarcina suplimentară de a dovedi că măsura în litigiu favorizează anumite întreprinderi care pot fi identificate pe baza caracteristicilor lor specifice pe care nu le posedă celelalte întreprinderi, cu alte cuvinte, caracteristici proprii și identificabile *ex ante*, a săvârșit o eroare de drept întrucât, procedând astfel, Tribunalul a reținut o concepție mai restrictivă a condiției referitoare la selectivitate decât cea consacrată de Curte.
- 24 Comisia susține în special că, în mod contrar celor statuate de Tribunal la punctele 57 și 58 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctele 61 și 62 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, măsurile pot fi calificate drept selective chiar dacă se aplică indiferent de natura activităților beneficiarului și prevăd un avantaj fiscal pentru anumite operațiuni de investiții fără să stabilească un quantum minim al investițiilor.

- 25 În acest context, Tribunalul ar fi dedus în mod eronat 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. Afirmatia care figurează la punctul 36 din această hotărâre, potrivit căreia „măsurile naționale precum cele în discuție în litigiul principal nu constituie ajutoare de stat [...] atunci când se aplică tuturor întreprinderilor situate pe teritoriul național, indiferent de obiectul activității lor”, ar trebui astfel înțeleasă în sensul că lipsa selectivității decurge din faptul că măsura națională se aplică fără distincție tuturor întreprinderilor din statul membru respectiv.
- 26 Comisia reproșează de asemenea Tribunalului săvârșirea unei erori de drept prin faptul că a statuat, la punctele 59-62 din hotărârea atacată *Autogrill España/Comisia*, precum și la punctele 63-66 din hotărârea atacată *Banco Santander și Santusa/Comisia*, că o măsură precum măsura în litigiu nu este selectivă întrucât este legată de achiziționarea unor bunuri economice specifice, și anume titluri de participare în societăți străine, și nu exclude, *a priori*, nicio categorie de întreprinderi de la aplicarea sa.
- 27 Tribunalul s-ar fi întemeiat în mod eronat, în această privință, pe Hotărârea din 19 septembrie 2000, *Germania/Comisia* (C-156/98, EU:C:2000:467). Din cuprinsul punctelor 22 și 23 din respectiva hotărâre ar reieși că, în cauza în care a fost pronunțată aceasta, Comisia calificase măsura în discuție drept selectivă în raport cu anumite întreprinderi circumscrise din punct de vedere geografic în care investitori privați au reinvestit beneficiile care proveneau din vânzări de bunuri economice, iar nu în raport cu înșiși investitorii menționați, pentru care a considerat că măsura amintită nu constituia un ajutor.
- 28 În plus, Comisia reproșează Tribunalului că a statuat, la punctele 66-68 din hotărârea atacată *Autogrill España/Comisia*, precum și la punctele 70-72 din hotărârea atacată *Banco Santander și Santusa/Comisia*, că ar fi contrar jurisprudenței Curții să se considere că o măsură fiscală națională a cărei aplicare este subordonată anumitor condiții este selectivă 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.
- 29 Comisia susține că Tribunalul se întemeiază în această privință pe o analiză eronată a jurisprudenței în cauză.
- 30 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 din cuprinsul punctelor 90 și 91 din respectiva hotărâre reiese că aceasta avea în vedere o situație specifică în care Curtea a considerat însuși regimul fiscal de referință ca fiind selectiv, iar nu vreo derogare de la el, întrucât acesta din urmă favoriza ca atare întreprinderile „offshore”. Referirea făcută în hotărârea menționată la „caracteristicile specifice” ale unei categorii de întreprinderi ar trebui, așadar, înțeleasă ca făcând trimitere la caracteristicile în considerarea cărora aceste întreprinderi erau favorizate din punct de vedere fiscal în contextul unui sistem de referință selectiv prin natura sa și nu poate fi extrapolată dincolo de respectiva situație specifică.
- 31 În ceea ce privește punctul 42 din Hotărârea din 29 martie 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), Tribunalul ar fi omis să țină seama de a doua teză a acestui punct, care exprimă 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” față de altele care se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul respectiv, într-o situație de fapt și de drept comparabilă.

- 32 WDFG, precum și Banco Santander și Santusa arată cu titlu preliminar că, în deciziile în litigiu, Comisia nu a susținut că măsura în litigiu era selectivă *de facto*, astfel încât în cadrul prezentelor recursuri trebuie să se examineze criticile îndreptate împotriva hotărârilor atacate numai în măsura în care Tribunalul a statuat că motivele invocate de Comisie în aceste decizii nu permiteau să se concluzioneze că respectiva măsură era selectivă *de iure*.
- 33 Acestea susțin că din Hotărârea din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), reiese că o măsură de care pot beneficia toate întreprinderile nu poate fi considerată selectivă. În schimb, nu s-ar putea deduce din această hotărâre, astfel cum susține Comisia, că o măsură națională nu este selectivă atunci când se aplică tuturor întreprinderilor din statul membru fără excepție, întrucât, în aplicarea unei asemenea teze, cvasitotalitatea normelor fiscale ar trebui considerate ca fiind selective.
- 34 WDFG, precum și Banco Santander și Santusa resping de asemenea teza Comisiei potrivit căreia măsuri fiscale naționale ar fi fost deja calificate în numeroase rânduri drept selective, chiar dacă acestea nu stabileau niciun quantum minim de investiții și se aplicau indiferent de natura activității beneficiarului. În orice caz, măsura în litigiu, întrucât conferă un avantaj fiscal oricărei întreprinderi care dorește să beneficieze de aceasta, indiferent de categoria căreia îi aparține, nu ar putea, numai pentru acest motiv, să fie considerată selectivă *prima facie* și *de iure*.
- 35 Tribunalul s-ar fi întemeiat în mod corect pe Hotărârea din 19 septembrie 2000, *Germania/Comisia* (C-156/98, EU:C:2000:467), întrucât, în decizia în cauză în această hotărâre, Comisia admisese în mod expres lipsa selectivității măsurii naționale în ceea ce privește investitorii respectivi, ceea ce Curtea ar fi confirmat.
- 36 De altfel, în practica sa decizională, Comisia ar fi exclus deja, în numeroase rânduri, selectivitatea unor măsuri fiscale aplicând același criteriu, și anume cel al lipsei selectivității unor măsuri generale, aplicabile fără distincție oricărei întreprinderi și de care poate beneficia orice persoană impozabilă.
- 37 Aplicarea acestui criteriu nu ar conduce de altfel la constatarea lipsei selectivității măsurilor referitoare la cumpărarea anumitor active evocate de Comisie. Aceste măsuri ar putea fi calificate drept selective dacă s-ar demonstra că beneficiază de ele *de facto* anumite întreprinderi, cu excluderea altora. În orice caz, selectivitatea lor ar decurge nu din natura activelor achiziționate, ci din faptul că se poate considera că respectivii cumpărători formează o categorie specifică.
- 38 În ceea ce privește hotărârea din 15 iulie 2004, *Spania/Comisia* (C-501/00, EU:C:2004:438), WDFG, precum și Banco Santander și Santusa consideră că Tribunalul a statuat în mod întemeiat că măsura în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre diferă de cea în discuție în speță, întrucât urmarea să confere un avantaj unei categorii distincte și identificabile de întreprinderi, și anume cele care realizează activități de export.
- 39 Pe de altă parte, ar rezulta cu claritate 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 special din cuprinsul punctului 104, că o măsură nu poate fi calificată drept selectivă decât dacă beneficiază de ea o categorie de întreprinderi care au în comun „caracteristici” care le sunt „specifice”. Din această hotărâre ar reieși în plus că identificarea unei derogări de la regimul comun nu reprezintă un scop în sine. Ar fi important numai efectul real al măsurii, și anume faptul că ar beneficia sau nu ar beneficia de aceasta întreprinderi sau producerea unor bunuri determinate.
- 40 WDFG, precum și Banco Santander și Santusa arată că nici interpretarea Hotărârii din 29 martie 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), preconizată de Comisie nu poate fi reținută. Pe de o parte, în această hotărâre, Curtea nu ar fi validat definiția unui sistem de referință și o derogare de la acesta. Pe

de altă parte, respectiva hotărâre nu ar permite să se considere că o măsură este selectivă ca urmare a faptului că întreprinderile care îndeplinesc condițiile pentru a beneficia de aceasta ar forma o categorie distinctă.

- 41 În sfârșit, Tribunalul ar fi statuat în mod întemeiat că o măsură nu poate fi calificată drept selectivă, în sensul articolului 107 TFUE, dacă avantajul pe care îl conferă depinde de un comportament care este *prima facie* permis oricărei întreprinderi, indiferent de sectorul de activitate al acesteia din urmă. Aceasta ar reieși din constatarea lipsei selectivității unei măsuri naționale în raport cu investitorii, efectuată în Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467).
- 42 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 în fața Comisiei, potrivit căreia un avantaj economic nu poate fi calificat drept ajutor decât dacă este susceptibil să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 43 Or, în cursul procedurii administrative menționate, autoritățile spaniole ar fi demonstrat caracterul general accesibil al măsurii în litigiu, pentru motivul că aceasta a fost aplicată unor întreprinderi active în sectoare de activitate foarte diferite, confirmând astfel analiza expusă în hotărârile atacate și faptul că Comisia nu demonstrase caracterul selectiv al acestei măsuri în deciziile în litigiu.
- 44 Irlanda susține că, în mod contrar celor arătate de Comisie, Tribunalul nu a dedus din Hotărârea Curții din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), și din Hotărârea Tribunalului din 6 martie 2002, *Diputación Foral de Álava și alții/Comisia* (T-92/00 și T-103/00, EU:T:2002:61), precum 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 numai măsurile a căror aplicare era legată de natura activităților întreprinderii sau a căror aplicare era condiționată de un quantum minim erau selective, însă a statuat că nu putea fi stabilită selectivitatea în ceea ce privește o măsură de care puteau beneficia toate întreprinderile cu domiciliul fiscal în Spania și care efectuau o achiziție de titluri de participare de cel puțin 5 % într-o întreprindere străină, indiferent de natura activităților lor și de quantumurile investite.
- 45 Tribunalul s-ar fi întemeiat în mod corect pe 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), pentru a statua că era necesar, pentru ca o diferențiere fiscală să poată fi calificată drept ajutor, să se identifice, în temeiul caracteristicilor lor specifice, o categorie specifică de întreprinderi care pot să beneficieze de aceasta. Condiția selectivității, astfel cum este prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE, ar trebui de altfel să fie definită în același mod în toate cauzele care se referă la preținse ajutoare de stat de natură fiscală. Prin urmare, principiul consacrat în mod expres la punctul 104 din hotărârea menționată nu ar putea fi limitat la o situație în care un regim fiscal în ansamblu prezintă un caracter selectiv.
- 46 Irlanda apreciază că măsuri precum măsura în litigiu, care nu exclud *a priori* nicio întreprindere și niciun sector economic specific din sfera beneficiarilor lor, nu pot fi considerate selective. Comisia s-ar fi întemeiat de altfel în mai multe rânduri pe acest motiv pentru a caracteriza lipsa selectivității anumitor măsuri naționale.
- 47 Republica Federală Germania susține 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, să se considere că măsura în litigiu ar favoriza „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 48 Dimpotrivă, ar decurge din aceasta numai faptul că respectiva măsură este similară unei subvenții. În consecință, după ce s-a cercetat dacă măsura prezintă un caracter derogatoriu, ar trebui, conform jurisprudenței și în special Hotărârii 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), și astfel cum ar fi statuat de asemenea în mod întemeiat Tribunalul în hotărârile atacate, să se verifice, într-o a doua etapă, dacă categoria contribuabililor avantați de o măsură fiscală grupează întreprinderi sau producerea unor bunuri suficient de specifice în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

- 49 Din jurisprudența Curții ar reieși astfel că categoria întreprinderilor beneficiare ale unui avantaj fiscal este suficient de caracterizată atunci când Comisia a reușit să demonstreze că de avantajul în discuție nu beneficiază decât întreprinderile care aparțin unui singur sector economic ce realizează anumite operațiuni (Hotărârea din 15 decembrie 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774), întreprinderile constituite sub o anumită formă juridică (Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Cassa di Risparmio di Firenze și alții, C-222/04, EU:C:2006:8), cele care au o anumită dimensiune (Hotărârea din 13 februarie 2003, Spania/Comisia, C-409/00, EU:C:2003:92) sau întreprinderile al căror sediu social este situat în afara teritoriului regional (Hotărârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).
- 50 Republica Federală Germania amintește că Curtea a admis deja că un avantaj fiscal de care beneficiază persoanele impozabile care vând anumite bunuri economice și care pot deduce beneficiul care rezultă din acestea în cazul achiziționării altor bunuri economice le conferă un avantaj care, fiind o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici, nu poate fi calificată drept ajutor de stat (Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, C-156/98, EU:C:2000:467, punctul 22).
- 51 Cu atât mai mult o măsură fiscală precum măsura în litigiu, a cărei aplicare este legată în general de o anumită categorie de operațiuni care intră în domeniul dreptului societăților, în speță achizițiile de titluri de participare, care sunt independente de obiectul social și de activitățile de exploatare a întreprinderii, nu ar trebui considerată ca fiind selectivă.
- 52 În sfârșit, statele membre interveniente în prezentele cauze susțin că, dacă condiția privind selectivitatea măsurii naționale în vederea calificării sale drept ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, ar trebui să fie înțeleasă în sensul larg preconizat de Comisie în recursurile sale, aceasta ar avea drept consecință bulversarea echilibrului instituțional al Uniunii. Astfel, dacă s-ar conferi o asemenea întindere condiției selectivității, Comisia ar putea controla cvasitotalitatea măsurilor de fiscalitate directă în temeiul competențelor sale în materie de ajutoare de stat, deși fiscalitatea directă este, în principiu, de competența statelor membre.

Aprecierea Curții

- 53 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru calificarea unei măsuri naționale drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesară îndeplinirea tuturor condițiilor următoare: în primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat; în al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre; în al treilea rând, aceasta trebuie să acorde un avantaj selectiv beneficiarului; în al patrulea rând, aceasta trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența (a se vedea în special Hotărârea din 16 iulie 2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, punctul 24).
- 54 În ceea ce privește condiția referitoare la selectivitatea avantajului, care este un element constitutiv al noțiunii „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, dintr-o jurisprudență de asemenea constantă a Curții rezultă că aprecierea acestei condiții impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, măsura națională în discuție este de natură să favorizeze „anumit[e] întreprinderi sau [...] producer[ea] anumitor bunuri” față de altele care, în raport cu obiectivul urmărit de regimul respectiv, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă și care sunt supuse astfel unui tratament diferențiat care poate în esență să fie calificat drept discriminatoriu (a se vedea în special Hotărârea din 28 iulie 2011, Mediaset/Comisia, C-403/10 P, nepublicată, EU:C:2011:533,

punctul 36, 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 75 și 101, precum și Hotărârea din 14 ianuarie 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, punctele 53-55, și Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctul 59).

- 55 Pe de altă parte, atunci când măsura în cauză este avută în vedere ca o schemă de ajutor, iar nu ca un ajutor individual, revine Comisiei sarcina de a stabili dacă de această măsură, deși prevede un avantaj cu aplicabilitate generală, beneficiază exclusiv anumite întreprinderi sau anumite sectoare de activitate (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 30 iunie 2016, Belgia/Comisia, C-70/15 P, EU:C:2016:489, punctele 49 și 50).
- 56 În ceea ce privește în special măsurile naționale care conferă un avantaj fiscal, trebuie amintit că o măsură de această natură, care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, este susceptibilă să confere beneficiarilor un avantaj selectiv și constituie, prin urmare, un ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În schimb, nu constituie un astfel de ajutor în sensul acestei dispoziții un avantaj fiscal care rezultă dintr-o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 18 iulie 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 18).
- 57 În acest context, pentru a califica o măsură fiscală națională drept „selectivă”, Comisia trebuie să identifice, într-o primă etapă, regimul fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză și să demonstreze, într-o a doua etapă, că măsura fiscală în cauză derogă de la regimul comun respectiv în măsura în care introduce diferențieri între operatori care se găsesc, în raport cu obiectivul urmărit de acest regim comun, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49).
- 58 Noțiunea „ajutor de stat” nu are totuși în vedere măsurile care introduc o diferențiere între întreprinderi care se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul juridic în cauză, într-o situație de drept și de fapt comparabilă și, prin urmare, sunt *a priori* selective atunci când statul membru în cauză reușește să demonstreze că această diferențiere se justifică întrucât rezultă din natura sau din economia sistemului din care acestea fac parte (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia, C-159/01, EU:C:2004:246, punctele 42 și 43, Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 64 și 65, precum și Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 40).
- 59 Pe de altă parte, trebuie amintit că faptul că numai contribuabilii care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea unei măsuri pot beneficia de aceasta nu poate, în sine, să confere măsurii respective un caracter selectiv (Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42).
- 60 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că parametrul pertinent pentru a dovedi selectivitatea măsurii în cauză presupune să se verifice dacă aceasta introduce între operatori care se găsesc, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal general respectiv, într-o situație de fapt și de drept comparabilă o diferențiere nejustificată prin natura și prin economia regimului menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctul 61).
- 61 Acestea sunt considerațiile în lumina cărora trebuie să se examineze dacă, în speță, Tribunalul a încălcat articolul 107 alineatul (1) TFUE, astfel cum este interpretat de Curte, prin faptul că a statuat că, în deciziile în litigiu, Comisia nu a demonstrat corespunzător cerințelor legale că măsura în litigiu conferea un avantaj selectiv „anumitor întreprinderi sau [...] producerii anumitor bunuri”.

- 62 În speță, măsura în litigiu prevede un avantaj fiscal care constă într-o deducere din baza de calcul a impozitului pe profit sub forma amortizării fondului comercial care rezultă din achiziții de titluri de participare de cel puțin 5 % de către întreprinderi cu domiciliul fiscal în Spania în întreprinderi cu domiciliul fiscal în afara acestui stat membru. Trebuie să se considere că, întrucât ansamblul întreprinderilor menționate care efectuează astfel de operațiuni sunt susceptibile să beneficieze de aceasta, respectiva măsură poate constitui o schemă de ajutor. Revenea, așadar, Comisiei sarcina de a stabili că, deși măsura amintită conferă un avantaj cu aplicabilitate generală, de aceasta beneficiază exclusiv anumite întreprinderi sau anumite sectoare de activitate.
- 63 În această privință, Tribunalul a arătat, la punctul 50 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctul 54 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, că, pentru a stabili caracterul selectiv al măsurii în litigiu, Comisia s-a întemeiat în deciziile în litigiu, cu titlu principal, pe motivul că respectiva măsură constituie o derogare de la un cadru de referință întrucât avea drept consecință aplicarea în privința întreprinderilor impozabile în Spania care efectuează achiziții de titluri de participare în societăți cu sediul în străinătate a unui tratament fiscal diferit de cel aplicat întreprinderilor impozabile în Spania care efectuează astfel de achiziții în societăți cu sediul în Spania, deși aceste două categorii de întreprinderi se găseau în situații comparabile în raport cu obiectivul urmărit de cadrul de referință menționat, și anume regimul general spaniol al impozitului pe profit, mai precis, normele referitoare la tratamentul fiscal al fondului comercial financiar cuprinse în regimul de impozitare respectiv.
- 64 Tribunalul a statuat, la punctul 51 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctul 55 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, că în acest fel Comisia a făcut aplicarea metodei de analiză care decurge din jurisprudența Curții și a Tribunalului amintită la punctele 29-33 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și, respectiv, la punctele 33-37 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, care corespunde în esență jurisprudenței Curții amintite la punctele 53-60 din prezenta hotărâre.
- 65 Or, la punctele 44, 45, 52 și 53 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctele 48, 49, 56 și 57 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, Tribunalul a statuat că existența, chiar presupunându-se 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 era accesibilă, *a priori*, oricărei întreprinderi și nu viza o categorie specifică de întreprinderi, care ar fi fost singurele favorizate de măsura respectivă, ci o categorie de operațiuni economice.
- 66 Trebuie să se constate însă că acest raționament se întemeiază pe o aplicare eronată a condiției selectivității prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE, astfel cum a fost amintită în prezenta hotărâre.
- 67 Într-adevăr, după cum reiese din cuprinsul punctelor 53-60 din prezenta hotărâre, în ceea ce privește o măsură națională care conferă un avantaj fiscal cu aplicabilitate generală precum măsura în litigiu, această condiție este îndeplinită atunci când Comisia reușește să demonstreze că respectiva măsură derogă de la regimul fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză, introducând astfel, prin efectele sale concrete, un tratament diferențiat între operatori, în condițiile în care operatorii care beneficiază de avantajul fiscal și cei care sunt excluși se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal menționat al statului membru amintit, într-o situație de fapt și de drept comparabilă.
- 68 Din hotărârile atacate reiese că, în deciziile în litigiu, Comisia s-a întemeiat, pentru a stabili caracterul selectiv al măsurii în litigiu, pe inegalitatea de tratament dintre întreprinderile rezidente pe care o implica această măsură. Astfel, în aplicarea acesteia, numai întreprinderile rezidente care achiziționau titluri de participare de cel puțin 5 % în societăți străine puteau, în anumite condiții, să beneficieze de

avantajul fiscal în cauză, în timp ce întreprinderile rezidente care efectuau o asemenea achiziție a unor titluri de participare în întreprinderi impozabile în Spania nu puteau să obțină respectivul avantaj, în pofida faptului că, potrivit Comisiei, se aflau într-o situație comparabilă în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal comun spaniol.

- 69 Or, Tribunalul a considerat că măsura în litigiu, pentru motivul că nu viza nicio categorie specifică de întreprinderi sau de producere a unor bunuri, că aplicarea sa era independentă de natura activității întreprinderilor sau că era accesibilă, *a priori* ori potențial, tuturor întreprinderilor care doresc să achiziționeze titluri de participare de cel puțin 5 % în societăți străine și care dețin aceste titluri de participare neîntrerupt timp de cel puțin un an, nu trebuia privită ca o măsură selectivă, ci ca o măsură generală în sensul jurisprudenței amintite la punctul 56 din prezenta hotărâre. Procedând astfel, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept.
- 70 Astfel, la punctele 41, 45, 67 și 68 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctele 45, 49, 71 și 72 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, Tribunalul a statuat că, în privința unei măsuri *a priori* accesibile oricărei întreprinderi, pentru a fi îndeplinită condiția selectivității unei măsuri naționale în vederea recunoașterii existenței unui ajutor de stat, trebuie în orice caz să se identifice o categorie specifică de întreprinderi, care sunt singurele favorizate de măsura în cauză și care pot fi distinse pe baza unor caracteristici specifice, comune și proprii.
- 71 Cu toate acestea, o astfel de cerință suplimentară de identificare a unei categorii specifice de întreprinderi, care s-ar adăuga metodei de analiză aplicabile selectivității în materie fiscală ce decurge din jurisprudența constantă a Curții, care constă în esență în a verifica dacă excluderea anumitor operatori de la acordarea unui avantaj fiscal ce decurge dintr-o măsură care derogă de la un regim comun fiscal constituie un tratament discriminatoriu în privința lor, nu poate fi dedusă din jurisprudența Curții și în special 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).
- 72 Desigur, 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 statuat că, pentru a se putea considera că conferă avantaje selective, criteriile care constituie baza de impozitare reținute de un regim fiscal trebuie să fie de natură să caracterizeze 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.
- 73 Acest motiv al Hotărârii 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), trebuie însă interpretat în contextul ansamblului motivelor din care face parte și care figurează la punctele 87-108 din respectiva hotărâre.
- 74 Din interpretarea ansamblului acestor motive rezultă astfel că măsura în cauză în hotărârea menționată se prezenta sub forma nu a unui avantaj fiscal derogatoriu de la un regim fiscal comun, ci a aplicării unui regim fiscal „general” întemeiat pe criterii, ele însele, de asemenea de natură generală. Curtea a statuat că natura acestui regim nu se opunea constatării caracterului selectiv al măsurii în cauză, contrar celor statuate de Tribunal, întrucât condiția privind selectivitatea are o întindere mai largă, incluzând măsuri care prin efectele lor favorizează anumite întreprinderi, în speță societăți „offshore”, în temeiul unor caracteristici proprii și specifice acestor întreprinderi. Măsura menționată opera în acest fel o discriminare de fapt între întreprinderi care se află într-o situație comparabilă în raport cu obiectivul urmărit de regimul respectiv, în speță cel de a introduce o impunere generalizată a tuturor societăților rezidente.

- 75 În schimb, așa cum s-a expus deja la punctul 63 din prezenta hotărâre, în deciziile în litigiu, pentru a stabili caracterul selectiv al măsurii în litigiu, Comisia s-a întemeiat cu titlu principal pe motivul inegalității de tratament care decurge din respectiva măsură, întrucât aceasta conferă un avantaj fiscal anumitor întreprinderi rezidente și nu și altora care intră sub incidența regimului fiscal comun de la care derogă măsura în litigiu.
- 76 Deși reiese, așadar, 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, EU:C:2011:732), că selectivitatea unei măsuri fiscale poate fi stabilită chiar dacă aceasta nu constituie o derogare de la regimul comun fiscal, ci face parte integrantă din el, nu este mai puțin adevărat că respectiva măsură se înscrie în jurisprudența constantă a Curții, amintită la punctul 57 din prezenta hotărâre, potrivit căreia este suficient, pentru a stabili selectivitatea unei măsuri derogatorii de la un regim fiscal comun, să se demonstreze că anumiți operatori au beneficiat de aceasta, iar alții nu au beneficiat, în condițiile în care ansamblul respectivilor operatori se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal comun.
- 77 Astfel, deși, pentru a demonstra selectivitatea unei măsuri fiscale, nu este întotdeauna necesar ca aceasta să aibă un caracter derogatoriu de la un regim fiscal comun, împrejurarea că prezintă un asemenea caracter este perfect relevantă în acest sens atunci când decurge de aici că două categorii de operatori se disting și 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, chiar dacă aceste două categorii se află în situații comparabile în raport cu obiectivul urmărit de regimul menționat.
- 78 Contrar celor statuate de Tribunal în hotărârile atacate, nu se poate impune nici ca, pentru stabilirea selectivității unei astfel de măsuri, Comisia să identifice anumite caracteristici proprii și specifice comune întreprinderilor beneficiare ale avantajului fiscal, care să permită să fie distinse de cele care sunt excluse de la acesta.
- 79 Astfel, este important în acest scop numai faptul că măsura, indiferent de forma sa sau de tehnica reglementară utilizată, are ca efect plasarea întreprinderilor beneficiare într-o situație mai avantajoasă decât cea a altor întreprinderi, deși ansamblul acestor întreprinderi se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal în cauză.
- 80 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, împrejurarea că numărul întreprinderilor care pot pretinde să beneficieze de o măsură națională este foarte semnificativ sau că aceste întreprinderi aparțin unor sectoare diferite de activitate nu este suficientă pentru a repune în discuție caracterul selectiv al măsurii respective și, prin urmare, pentru a înlătura calificarea drept ajutor de stat (a se vedea în special Hotărârea din 13 februarie 2003, Spania/Comisia, C-409/00, EU:C:2003:92, punctul 48, și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Comisia/Țările de Jos, C-279/08 P, EU:C:2011:551, punctul 50).
- 81 Astfel, contrar celor statuate de Tribunal la punctele 53-58 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctele 57-62 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, eventualul caracter selectiv al măsurii în litigiu nu este în niciun mod repus în discuție de faptul că cerința esențială pentru obținerea avantajului fiscal conferit de această măsură ar viza o operațiune economică, mai precis o „operațiune pur financiară”, care nu este însoțită de un quantum minim de investiții și care este independentă de natura activității întreprinderilor beneficiare.
- 82 În acest context, contrar celor statuate de Tribunal la punctul 57 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctul 61 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, nu se poate deduce din cuprinsul punctului 36 din Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), potrivit căruia

măsurile nu sunt selective atunci când se aplică tuturor întreprinderilor situate pe teritoriul național, „indiferent de obiectul lor de activitate”, că o măsură a cărei aplicare este independentă de natura activității întreprinderilor nu este, *a priori*, selectivă.

- 83 Astfel, din interpretarea ansamblului motivelor Hotărârii din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), reiese că, la respectivul punct 36, interpretat în lumina punctului 35 din aceeași hotărâre, Curtea a considerat că măsurile naționale precum cele în discuție în cauza amintită erau lipsite de caracter selectiv întrucât se aplicau fără distincție ansamblului întreprinderilor din statul membru respectiv și constituiau, ca urmare a acestui fapt, o măsură generală în sensul jurisprudenței amintite la punctul 56 din prezenta hotărâre.
- 84 De asemenea, trebuie să se precizeze că, deși Curtea, la punctul 36 din Hotărârea din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), a făcut referire la obiectul activității întreprinderilor care beneficiază de măsuri naționale, o astfel de referire se explică prin termenii celei de a doua întrebări adresate de instanța de trimitere în cauza în care s-a pronunțat acea hotărâre. Acest lucru este confirmat de faptul că respectiva referire lipsește din hotărârile ulterioare ale Curții care amintesc principiul menționat (a se vedea în special 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 73, precum și Hotărârea din 29 martie 2012, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 39).
- 85 Pe de altă parte, este adevărat că, așa cum a amintit Tribunalul la punctul 66 din hotărârea atacată *Autogrill España/Comisia*, precum și la punctul 70 din hotărârea atacată *Banco Santander și Santusa/Comisia*, Curtea a statuat, la punctul 42 din Hotărârea din 29 martie 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), că faptul că numai contribuabilii care îndeplinesc condițiile de obținere a măsurii avute în vedere în respectiva cauză pot să beneficieze de măsura menționată nu poate, în sine, să îi confere acesteia un caracter selectiv. Cu toate acestea, trebuie constatat că, la același punct 42, Curtea a precizat în mod expres că această lipsă a caracterului selectiv rezulta din constatarea că persoanele care nu puteau pretinde să beneficieze de măsura respectivă nu se aflau într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu cea a contribuabililor care puteau pretinde la aceasta, în raport cu obiectivul urmărit de legiuitorul național.
- 86 Rezultă din aceasta că o condiție de aplicare sau de obținere a unui ajutor fiscal poate constitui un temei pentru caracterul selectiv al ajutorului amintit dacă respectiva condiție conduce la operarea unei diferențieri între întreprinderi care se află totuși, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal în cauză, într-o situație de fapt și de drept comparabilă și dacă, prin urmare, condiția menționată evidențiază o discriminare față de întreprinderile care sunt excluse.
- 87 În plus, deși, astfel cum subliniază Tribunalul în hotărârile atacate, avantajul fiscal cuprins în măsura în litigiu poate fi obținut fără să se investească un quantum minim și respectiva măsură nu rezervă, prin urmare, *de facto*, avantajul pe care îl conferă întreprinderilor care dispun de resurse financiare suficiente, împrejurările menționate nu se opun recunoașterii unui eventual caracter selectiv al acesteia pentru alte motive, precum faptul că întreprinderile rezidente care efectuează achiziții de titluri de participare în societăți cu domiciliul fiscal în Spania nu puteau obține avantajul amintit.
- 88 De altfel, în această privință, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că o măsură fiscală de care beneficiau numai întreprinderile care realizau operațiunile vizate de aceasta, nu și întreprinderile din același sector care nu realizează aceste operațiuni, putea prezenta un caracter selectiv, fără a fi necesar să se aprecieze dacă de respectiva măsură beneficiau în mai mare măsură întreprinderile de dimensiuni mari (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 decembrie 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, punctele 47-50).

- 89 Contrar celor afirmate de Tribunal la punctele 59-62 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctele 63-66 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, nicio indicație contrară cu privire la analiza condiției referitoare la selectivitatea unei măsuri fiscale nu reiese din Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467).
- 90 Din cuprinsul punctelor 22 și 23 din Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, EU:C:2000:467), reiese astfel că, în cauza în care s-a pronunțat aceasta, Comisia a calificat măsura în discuție drept selectivă în raport cu anumite întreprinderi delimitate din punct de vedere geografic în care investitori privați au reinvestit beneficiile provenite din vânzarea unor bunuri economice, iar nu în raport cu înșiși investitorii respectivi, pentru care a considerat că măsura menționată nu constituia un ajutor, întrucât, fiind o măsură generală, de aceasta beneficiau toți operatorii fără distincție, apreciere care de altfel nu a fost repusă în discuție în fața Curții și asupra căreia aceasta nu trebuia, așadar, să se pronunțe.
- 91 În orice caz, situația investitorilor privați menționați nu poate fi asimilată cu cea a întreprinderilor rezidente care pot beneficia de măsura în litigiu.
- 92 Astfel, în deciziile în litigiu, pentru a califica măsura în litigiu drept selectivă, Comisia s-a prevalat de faptul că de avantajul fiscal conferit de această măsură nu beneficiau fără distincție toți operatorii economici aflați în mod obiectiv într-o situație comparabilă, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal comun spaniol, întrucât întreprinderile rezidente care efectuează achiziții de titluri de participare de același tip în societăți cu domiciliul fiscal în Spania nu puteau obține acest avantaj. În continuare, Comisia a considerat că justificarea acestei diferențieri între operatori, invocată de Regatul Spaniei și întemeiată pe natura sau pe economia generală a sistemului din care face parte măsura menționată, nu putea fi reținută.
- 93 Din tot ceea ce precedă reiese că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a anulat în parte deciziile în litigiu pentru motivul că Comisia nu ar fi determinat o anumită categorie de întreprinderi favorizate de măsura fiscală în discuție, fără a verifica dacă, în aplicarea metodei de examinare amintite la punctele 29-33 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctele 33-37 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia și care trebuie utilizată pentru a examina condiția privind selectivitatea măsurii în litigiu, Comisia analizase efectiv și stabilise caracterul discriminatoriu al acestei măsuri.
- 94 Deși, desigur, respectiva examinare trebuie efectuată în mod riguros și suficient de motivat pentru a permite un control jurisdicțional complet, în special cu privire la caracterul comparabil al situației operatorilor care beneficiază de măsură și a situației operatorilor care sunt excluși de la aplicarea acesteia și, eventual, cu privire la justificarea unei inegalități de tratament invocate de statul membru în cauză, nu este mai puțin adevărat că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că nu a efectuat o astfel de verificare și a statuat în hotărârile atacate că metoda de examinare aplicată de Comisie în deciziile în litigiu, în măsura în care nu implica determinarea unei categorii specifice de întreprinderi care erau singurele favorizate de măsura fiscală în discuție, realiza o interpretare eronată a condiției referitoare la selectivitate, astfel cum este prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE.
- 95 În consecință, primul aspect al motivului unic al Comisiei este fondat.

Cu privire la al doilea aspect al motivului unic

Argumentele părților

- 96 Prin intermediul celui de al doilea aspect al motivului său unic, Comisia reproșează Tribunalului că 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 capitaluri.

- 97 În ceea ce privește, în primul rând, jurisprudența referitoare la ajutoarele la export invocată în deciziile în litigiu, în special Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, nepublicată, EU:C:1969:68), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438), Comisia susține că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a statuat, la punctele 69-76 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctele 73-80 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, că această jurisprudență nu privește condiția referitoare la selectivitatea unei măsuri naționale, ci numai aceea referitoare la faptul că schimburile comerciale și concurența sunt afectate.
- 98 Din hotărârile citate la punctul precedent ar reieși că Curtea a considerat că măsurile fiscale în cauză prezentau un caracter selectiv pentru motivul că de acestea beneficiau numai întreprinderile care realizează operațiuni în străinătate, cum ar fi investiții, iar nu întreprinderile care efectuau operațiuni similare cu domeniu de aplicare național. Ar reieși că orice măsură de care beneficiază operațiunile transfrontaliere, dar care exclude aceleași operațiuni realizate la nivel național este selectivă.
- 99 În al doilea rând, Comisia reproșează Tribunalului că a introdus, la punctele 79-81 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctele 83-85 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, o distincție artificială între ajutoarele la export și ajutoarele la exportul de capitaluri, statuând că ar reieși din jurisprudența referitoare la ajutoarele la export invocată în deciziile în litigiu, în special Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, nepublicată, EU:C:1969:68), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438), că „categoria întreprinderilor beneficiare care permitea stabilirea selectivității măsurii [în litigiu] era constituită din întreprinderile exportatoare”, categorie care grupa întreprinderile ce puteau fi distinse în temeiul unor caracteristici comune legate de activitatea lor de export.
- 100 Potrivit Comisiei, întreprinderile vizate de măsura în litigiu constituie o categorie distinctă de întreprinderi, și anume cea a întreprinderilor exportatoare de capitaluri, întrucât au caracteristici specifice comune legate de activitatea lor de export de capitaluri.
- 101 Aceasta consideră că, având în vedere că, în raport cu condiția referitoare la selectivitate, nu există nicio diferență între exportul de bunuri și exportul de capitaluri, măsura în litigiu prezenta caracter selectiv, la fel ca măsurile în discuție în jurisprudența referitoare la ajutoarele la export invocată în deciziile în litigiu.
- 102 Comisia susține că, în afara grupului compus din întreprinderi care realizează operațiuni transfrontaliere, categoria întreprinderilor exportatoare nici nu există. Orice întreprindere dintr-un stat membru ar putea să efectueze o operațiune transfrontalieră și astfel să beneficieze de un sistem de ajutoare la export. Comisia consideră că caracterul selectiv al unei măsuri naționale poate fi conferit de avantajul acordat beneficiarului acesteia în temeiul realizării unei operațiuni de export de bunuri, de servicii sau de capitaluri, iar nu în temeiul faptului că întreprinderile în cauză ar intra în sfera unui pretins sector de export.
- 103 Astfel, după cum a statuat Curtea în Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438), într-o situație comparabilă cu cea din speță, Tribunalul ar fi trebuit să considere că în mod întemeiat Comisia a stabilit caracterul selectiv al măsurii în litigiu pe baza faptului că de aceasta beneficiau numai anumite întreprinderi, și anume cele care desfășurau activități de export de capitaluri.
- 104 În sfârșit, abordarea reținută de Tribunal nu ar ține seama de rolul și de finalitatea disciplinei ajutoarelor de stat în raport cu protecția pieței interne. Această disciplină ar avea în special ca obiect să evite acordarea de către statele membre a unor avantaje economice legate în mod specific de

exportul de bunuri sau de capitaluri. Or, favorizarea în mod specific a exportului de capitaluri ar putea provoca denaturări pe piața internă în același fel ca favorizarea în mod specific a exporturilor de bunuri.

- 105 WDFG, precum și Banco Santander și Santusa răspund că Tribunalul a statuat în mod întemeiat că hotărârile Curții invocate în deciziile în litigiu nu priveau condiția selectivității, ci aceea referitoare la faptul că schimburile comerciale sunt afectate.
- 106 În plus, Tribunalul ar fi considerat în mod întemeiat că, în jurisprudența referitoare la ajutoarele la export invocată în deciziile în litigiu, în special Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, nepublicată, EU:C:1969:68), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438), Curtea a apreciat că măsurile în discuție prezentau un caracter selectiv în principal pentru motivul existenței caracteristicilor comune ale întreprinderilor beneficiare, ceea ce permitea să se considere că aparțineau unui sector definit al economiei, și anume cel al exportului, mai precis exportul de bunuri. Măsurile în discuție în cauzele în care s-au pronunțat hotărârile menționate ar fi favorizat întreprinderi care se caracterizau prin faptul că exportau o parte mai mult sau mai puțin semnificativă din bunurile sau din serviciile lor.
- 107 WDFG, precum și Banco Santander și Santusa arată că măsura în litigiu nu poate de altfel să fie considerată selectivă pentru motivul că s-ar aplica categoriei de întreprinderi așa-numite „exportatoare de capital”.
- 108 O astfel de categorie nu ar exista și Comisia nu ar fi invocat-o nici în deciziile în litigiu, nici în fața Tribunalului. Acest argument ar fi inadmisibil în stadiul recursului, întrucât este vorba despre o chestiune de fapt care, în plus, este invocată tardiv. Ar fi de altfel contrar argumentației principale a Comisiei, potrivit căreia aceasta nu ar fi obligată să identifice o categorie de întreprinderi vizată de o măsură pentru a stabili selectivitatea respectivei măsuri.
- 109 WDFG, precum și Banco Santander și Santusa susțin că, în orice caz, selectivitatea unei măsuri naționale nu poate fi examinată în temeiul unor caracteristici precum capitalul unei întreprinderi sau capacitatea de investiție a acesteia, întrucât respectivele caracteristici sunt consubstanțiale oricărei întreprinderi.
- 110 Mai mult, normele în materie de liberă circulație a capitalurilor nu s-ar opune unei măsuri precum măsura în litigiu. Deși această măsură ar cuprinde un tratament diferențiat care favorizează achizițiile de titluri de participare în străinătate, ar fi vorba cel mult despre o discriminare pozitivă care este compatibilă cu libertățile fundamentale.
- 111 Regatul Spaniei își reiterează poziția, deja prezentată în cursul procedurii administrative în fața Comisiei, potrivit căreia nu există o activitate economică care constă în exportul de capital. Măsura în litigiu nu ar favoriza anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri deoarece nu vizează oferta de bunuri și de servicii pe piață.
- 112 Irlanda susține că hotărârile invocate de Comisie în deciziile în litigiu priveau măsuri care favorizau o categorie ușor de identificat de întreprinderi sau de producere de bunuri, și anume cea care constituie sectorul exportului. În schimb, nu ar exista o categorie uniformă de întreprinderi care „exportă capitaluri”, având în vedere că orice întreprindere care realizează o achiziție în străinătate „exportă capitaluri”.

- 113 Republica Federală Germania arată că faptul că Comisia susține cu titlu subsidiar că măsura în litigiu este comparabilă cu o măsură de ajutor la exportul bunurilor și vizează, așadar, de asemenea categoria suficient de delimitată a întreprinderilor exportatoare trebuie să fie considerat o motivare complementară și *a posteriori* a deciziilor în litigiu. Aceasta apreciază că respectivul argument trebuie declarat inadmisibil în stadiul recursului.
- 114 Potrivit acestui stat membru, categoria întreprinderilor exportatoare în discuție în jurisprudența invocată de Comisie în deciziile în litigiu se distinge de celelalte întreprinderi în temeiul caracteristicilor comune legate de activitatea lor de export, care eventual era asociată realizării de investiții specifice.

Aprecierea Curții

- 115 În ceea ce privește jurisprudența referitoare la ajutoarele la export invocată în deciziile în litigiu, în special Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, nepublicată, EU:C:1969:68), Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438), trebuie să se constate că, după cum a arătat în esență avocatul general la punctele 126-130 din concluzii, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a statuat, la punctele 69-76 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctele 73-80 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, că această jurisprudență nu privea condiția referitoare la selectivitatea unei măsuri naționale, ci numai condiția referitoare la faptul că schimburile comerciale și concurența sunt afectate.
- 116 Astfel, la punctul 20 din Hotărârea din 10 decembrie 1969, Comisia/Franța (6/69 și 11/69, nepublicată, EU:C:1969:68), și la punctul 8 din Hotărârea din 7 iunie 1988, Grecia/Comisia (57/86, EU:C:1988:284), prin faptul că a constatat existența unui ajutor de stat, Curtea s-a pronunțat în mod necesar în sensul că toate condițiile prevăzute în această privință la articolul 107 alineatul (1) TFUE, inclusiv cele referitoare la selectivitate, erau întrunite. În plus, la punctul 120 din Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438), referindu-se în special la cele două hotărâri citate anterior, Curtea s-a exprimat în mod expres cu privire la selectivitatea măsurii naționale examinate statuând că, în speță, aceasta decurgea din faptul că numai întreprinderile care aveau activități de export și realizau anumite operațiuni de investiții în străinătate beneficiau de avantajul fiscal prevăzut de respectiva măsură.
- 117 Tribunalul a săvârșit de asemenea o eroare de drept statuând, la punctele 77-82 din hotărârea atacată Autogrill España/Comisia, precum și la punctele 81-86 din hotărârea atacată Banco Santander și Santusa/Comisia, că jurisprudența referitoare la ajutoarele la export invocată în deciziile în litigiu trebuia înțeleasă în sensul că categoria întreprinderilor beneficiare în raport cu care trebuie să se examineze caracterul selectiv al sistemelor de ajutoare la export era cea constituită din „întreprinderile exportatoare”, care trebuie definită ca o categorie, desigur, extrem de largă și totuși specifică, ce regrupează întreprinderile care pot fi distinse în temeiul caracteristicilor comune și specifice legate de activitatea lor de export.
- 118 Astfel, după cum a arătat în esență avocatul general la punctele 133-136 din concluzii, jurisprudența respectivă nu poate fi înțeleasă în sensul că caracterul selectiv al unei măsuri naționale trebuie să decurgă în mod necesar din faptul că beneficiază de ea numai întreprinderile exportatoare de bunuri sau de servicii, chiar dacă în fapt este posibil ca aceasta să fi fost situația în ceea ce privește măsurile fiscale specifice în discuție în hotărârile menționate.
- 119 Dimpotrivă, ținând seama de principiile consacrate de jurisprudența constantă a Curții deja amintită la punctele 53-60 din prezenta hotărâre și care se aplică pe deplin ajutoarelor fiscale la export, o măsură precum măsura în litigiu, care urmărește să favorizeze exporturile, poate fi considerată selectivă dacă beneficiază de aceasta întreprinderile care realizează operațiuni transfrontaliere, în special operațiuni de

investiții, în detrimentul altor întreprinderi care, aflându-se într-o situație de fapt și de drept comparabilă, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal în cauză, efectuează operațiuni de aceeași natură pe teritoriul național.

120 În aceste condiții, al doilea aspect al motivului unic este de asemenea fondat.

121 În consecință, întrucât ambele aspecte ale motivului unic al Comisiei sunt fondate, se impune anularea hotărârilor atacate.

Cu privire la acțiunile în fața Tribunalului

122 Conform articolului 61 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, aceasta poate, în cazul în care anulează decizia Tribunalului, să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul, atunci când acesta este în stare de judecată.

123 Nu aceasta este situația în speță, având în vedere că Tribunalul a admis cele două acțiuni în anulare fără a fi examinat trei dintre cele patru motive invocate în fiecare dintre aceste acțiuni, motive care de altfel nu se suprapun decât în parte, și fără a fi examinat, în cadrul examinării primului motiv al acțiunilor menționate, dacă întreprinderile care nu îndeplinesc condițiile pentru obținerea avantajului fiscal conferit de măsura în litigiu se aflau, în raport cu obiectivul urmărit de regimul fiscal în cauză, într-o situație de drept și de fapt comparabilă cu cea a întreprinderilor favorizate de respectiva măsură. În plus, examinarea acestor motive este susceptibilă să implice aprecierea unor elemente de fapt. Se impune, așadar, trimiterea cauzelor spre rejudecare Tribunalului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

124 Întrucât cauzele sunt trimise spre rejudecare Tribunalului, cererile privind cheltuielile de judecată se soluționează odată cu fondul.

125 Conform articolului 140 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, Republica Federală Germania, Irlanda și Regatul Spaniei, care au intervenit în litigiu, vor suporta propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară și hotărăște:

- 1) **Anulează Hotărârea Tribunalului Uniunii Europene din 7 noiembrie 2014, Autogrill España/Comisia (T-219/10, EU:T:2014:939), precum și Hotărârea din 7 noiembrie 2014, Banco Santander și Santusa/Comisia (T-399/11, EU:T:2014:938).**
- 2) **Trimite cauzele spre rejudecare Tribunalului Uniunii Europene.**
- 3) **Cererile privind cheltuielile de judecată se soluționează odată cu fondul.**
- 4) **Republica Federală Germania, Irlanda și Regatul Spaniei suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Semnături