Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GIOVANNI PITRUZZELLA
prezentate la 15 octombrie 2020[1]

Cauza C-362/19 P

Comisia Europeană
împotriva

Fútbol Club Barcelona

„Recurs – Ajutoare de stat – Ajutor acordat în favoarea anumitor cluburi de fotbal profesionist – Articolul 107 alineatul (1) TFUE – Noțiunea de «avantaj» – Schemă de ajutor – Cotă de impozitare preferențială aplicată doar cluburilor autorizate să recurgă la statutul de entitate fără scop lucrativ – Deducere fiscală mai puțin avantajoasă – Incidență”

1. Prezenta cauză privește un recurs introdus de Comisia Europeană prin care această instituție solicită Curții anularea Hotărârii din 26 februarie 2019, Fútbol Club Barcelona/Comisia (T-865/16, EU:T:2019:113), prin care Tribunalul Uniunii Europene a anulat, în urma acțiunii formulate de Fútbol Club Barcelona (denumit în continuare „FC Barcelona”), Decizia (UE) 2016/2391 a Comisiei din 4 iulie 2016 privind ajutorul de stat SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) pus în aplicare de Spania în favoarea anumitor cluburi de fotbal[2] (denumită în continuare „decizia în litigiu”).

2. În hotărârea atacată, Tribunalul a reproșat în esență Comisiei că, în cadrul analizei regimului fiscal aplicabil cluburilor de fotbal considerate de aceasta ca fiind beneficiare ale unui ajutor de stat, nu a examinat în mod corespunzător caracterul semnificativ al deducerii pentru reinvestirea profiturilor excepționale, prevăzută de acest regim, în vederea stabilirii existenței unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Tribunalul a reproșat de asemenea Comisiei că nu a solicitat informații suficiente în această privință în cursul procedurii de investigare.

3. Prezenta cauză va permite Curții să furnizeze precizări cu privire la tipul de analiză pe care Comisia trebuie să o efectueze și cu privire la factorii pe care aceasta trebuie să îi ia în considerare pentru a stabili existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, în special în cazul unor regimuri fiscale derogatorii care prevăd o cotă de impozitare preferențială pentru entitățile supuse unui astfel de regim.

I. Situația de fapt aflată la originea litigiului

4. Prin Ley 10/1990 del Deporte (Legea 10/1990 privind sportul) din 15 octombrie 1990[3] (denumită în continuare „Legea 10/1990”), toate cluburile sportive profesioniste spaniole au fost obligate să se transforme în societăți sportive pe acțiuni (denumite în continuare „SAS”). Scopul legii era acela de a încuraja o gestionare mai responsabilă a activității cluburilor prin adaptarea formei lor juridice.

1 Limba originală: italiana.

2 JO 2016, L 357, p. 1.

3 BOE nr. 249 din 17 octombrie 1990, p. 30397.

5. În a șaptea dispoziție adițională, Legea 10/1990 prevedea însă o excepție în ceea ce privește cluburile de fotbal profesionist care au înregistrat un rezultat pozitiv în anii anteriori adoptării legii. Potrivit acestei excepții, cluburile menționate aveau opțiunea de a continua să funcționeze sub formă de cluburi sportive. Singurele cluburi de fotbal profesionist care se încadrau în sfera acestei excepții au fost FC Barcelona și alte trei cluburi (Club Atlético Osasuna, Athletic Club și Real Madrid Club de Fútbol, denumit în continuare „Real Madrid”), iar fiecare dintre acestea a exercitat opțiunea menționată.

6. Spre deosebire de SAS, cluburile sportive sunt persoane juridice fără scop lucrativ care beneficiază, în această calitate, de o cotă specifică de impozitare a veniturilor lor. Până în anul 2016, această cotă s-a menținut inferioară cotei aplicabile SAS.

7. Prin scrisoarea din 18 decembrie 2013, Comisia Europeană a notificat Regatului Spaniei decizia sa de a iniția procedura prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE, având în vedere un posibil tratament fiscal preferențial acordat cluburilor de fotbal profesionist supuse regimului fiscal aplicabil entităților fără scop lucrativ în raport cu cele supuse regimului aplicabil SAS.

8. Prin decizia în litigiu, Comisia a constatat că, prin Legea 10/1990, Regatul Spaniei a introdus în mod nelegal un ajutor sub forma unui privilegiu fiscal în materie de impozit pe profit în favoarea anumitor cluburi de fotbal, în special FC Barcelona, Club Atlético Osasuna, Athletic Club și Real Madrid, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE[4]. În plus, Comisia a constatat că acest regim nu era compatibil cu piața internă și, în consecință, a solicitat Regatului Spaniei să îl sisteze și să recupereze de la beneficiari diferența dintre impozitul pe profit plătit și impozitul pe profit la care ar fi fost supuși dacă ar fi avut forma juridică de SAS, începând cu exercițiul fiscal aferent anului 2000, exceptând în special ipoteza în care ajutorul ar fi un ajutor *de minimis*[5].

II. Procedura în fața Tribunalului și hotărârea atacată

9. Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 7 decembrie 2016, FC Barcelona a introdus o acțiune având ca obiect anularea deciziei în litigiu, invocând cinci motive.

10. Prin hotărârea atacată, Tribunalul, după ce a respins primul motiv al acțiunii invocat de FC Barcelona[6], a admis al doilea motiv, întemeiat, pe de o parte, pe o eroare de apreciere, cu încălcarea articolului 107 alineatul (1) TFUE, în ceea ce privește existența în speță a unui avantaj și, pe de altă parte, pe încălcarea principiului bunei administrări la examinarea existenței avantajului menționat.

11. În această privință, Tribunalul a considerat mai întâi că, pentru a aprecia dacă măsura introdusă prin Legea 10/1990 poate conferi un avantaj, diferitele componente ale regimului fiscal al entităților fără scop lucrativ trebuie să fie apreciate în ansamblu, întrucât constituie un *tot indisociabil*, pe care Legea 10/1990 nu l-a modificat decât în ceea ce privește domeniul său de aplicare personal[7].

12. Prin urmare, Tribunalul a considerat că trebuia să se examineze dacă în decizia în litigiu Comisia a demonstrat corespunzător cerințelor legale că regimul fiscal al entităților fără scop lucrativ, privit în ansamblu, era de natură să plaseze beneficiarii într-o situație mai avantajoasă decât dacă aceștia și-ar fi desfășurat activitatea sub formă de SAS[8].

4 Articolul 1 din decizia în litigiu.

5 A se vedea articolul 2 și articolul 4 alineatele (1) și (4) din decizia în litigiu.

6 Primul motiv invocat de FC Barcelona era întemeiat pe încălcarea articolului 49 TFUE coroborat cu articolele 107 și 108 TFUE, precum și a articolului 16 din Carta drepturilor fundamentale. A se vedea punctele 25-37 din hotărârea atacată.

7 A se vedea punctul 53 din hotărârea atacată.

8 Punctul 54 din hotărârea atacată.

13. Tribunalul a constatat mai întâi că, în perioada în cauză, celor patru cluburi beneficiare ale regimului în litigiu li s-a aplicat efectiv o cotă nominală de impozitare preferențială în raport cu cluburile care funcționau sub formă de SAS [9]. Totuși, Tribunalul a arătat și că în cursul procedurii administrative Real Madrid a susținut că deducerea fiscală pentru reinvestirea profiturilor excepționale era mai mare pentru SAS decât pentru entitățile fără scop lucrativ și că, în funcție de circumstanțe, această deducere putea fi foarte semnificativă [10].

14. Tribunalul a arătat că, prin decizia în litigiu, Comisia a exclus că avantajul relativ rezultat din plafonul mai ridicat al deducerilor fiscale aplicabil SAS contrabalansează cota de impozitare preferențială de care beneficiau entitățile fără scop lucrativ, pentru motivul, pe de o parte, că nu s-a făcut dovada că acest sistem de deduceri fiscale ar fi „în principiu și pe termen lung mai avantajos” și, pe de altă parte, că deducerea fiscală se acorda „numai în anumite condiții, care nu se aplică în mod continuu” [11].

15. În acest context, Tribunalul a considerat că Comisia, căreia îi revenea sarcina probei cu privire la existența unui avantaj care decurge din regimul fiscal al entităților fără scop lucrativ, ale cărui diferite componente nu pot fi disociate în speță, nu putea reține existența unui asemenea avantaj fără a demonstra că plafonarea deducerilor fiscale la un nivel mai puțin avantajos pentru entitățile fără scop lucrativ decât pentru SAS nu compensează avantajul obținut din cota nominală de impozitare inferioară [12]. În această privință, Tribunalul a arătat că Comisia avea posibilitatea de a solicita, în limitele obligațiilor sale de natură investigativă în cadrul procedurii administrative, informațiile care apar ca fiind relevante pentru aprecierea care trebuie efectuată în acest sens [13].

16. În ceea ce privește constatarea caracterului condiționat al beneficiului deducerii, Tribunalul a considerat că acesta nu era suficient pentru a se concluziona în sensul existenței unui avantaj. În această privință, Tribunalul a arătat, pe de o parte, că o deducere fiscală poate, în sine, să constituie un ajutor, ceea ce justifică luarea sa în considerare, în pofida condiționalității sale, în cadrul examinării existenței unui avantaj. Pe de altă parte, Tribunalul a arătat că, în absența în decizia în litigiu a unei analize a posibilităților de reportare a deducerilor fiscale, în decizia menționată lipsește aprecierea eventualei ajustări în timp a efectelor acestui mecanism fiscal, de natură să compenseze caracterul pretins „necontinuu” invocat de Comisie [14].

17. Având în vedere cele ce precedă, Tribunalul a constatat că Comisia nu și-a îndeplinit corespunzător cerințelor legale sarcina de a dovedi că măsura în litigiu conferea un avantaj beneficiarilor săi.

18. Prin urmare, Tribunalul a anulat decizia în litigiu fără să mai examineze celelalte argumente și motive ale acțiunii invocate de FC Barcelona.

III. Concluziile părților

19. În cadrul recursului formulat, Comisia solicită Curții anularea hotărârii atacate, trimiterea cauzei spre rejudecare Tribunalului și soluționarea cererii privind cheltuielile de judecată odată cu fondul.

20. FC Barcelona și Regatul Spaniei solicită Curții respingerea recursului formulat de Comisie și obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

9 Punctul 55 din hotărârea atacată.

10 Punctul 57 din hotărârea atacată.

11 Punctul 58 din hotărârea atacată, în ceea ce privește considerentul (68) al deciziei în litigiu.

12 Punctul 59 din hotărârea atacată.

13 *Ibidem.*

14 Punctul 60 din hotărârea atacată.

IV. Analiza recursului

A. Rezumatul argumentelor părților

21. În cadrul recursului formulat, Comisia invocă un motiv unic de recurs, întemeiat pe încălcarea articolului 107 alineatul (1) TFUE. Acest motiv unic se împarte în două aspecte.

22. În cadrul primului aspect, Comisia susține că Tribunalul a săvârșit erori de drept în aprecierea examinării pe care ea trebuie să o efectueze pentru a stabili dacă un regim fiscal acordă un avantaj beneficiarilor săi. Comisia reproșează Tribunalului că a considerat necesară nu numai analizarea criteriilor inerente regimului examinat (precum o cotă de impozitare preferențială), care pot plasa beneficiarul măsurii într-o situație mai favorabilă decât cea a celorlalte întreprinderi supuse regimului general, ci și analizarea unor elemente nefavorabile ale regimului în discuție, care depind de circumstanțe externe acestuia și care sunt susceptibile să se modifice în fiecare exercițiu fiscal (precum deducerea fiscală pentru reinvestirea profiturilor excepționale, care depinde de decizii de investiții luate de întreprinderile beneficiare), iar aceasta chiar dacă elementele nefavorabile respective sunt aleatorii, nu pot neutraliza în mod sistematic avantajul și nu pot fi prevăzute în cadrul unei examinări *ex ante* a regimului fiscal în cauză.

23. În primul rând, Comisia susține că, contrar celor arătate de Tribunal [15], în decizia în litigiu analiza a vizat numai o schemă de ajutor, iar nu și ajutoare individuale. Tribunalul ar fi interpretat în mod eronat atât decizia în litigiu, cât și articolul 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589 [16]. Prin urmare, potrivit jurisprudenței, Comisia se putea limita la a analiza caracteristicile generale ale regimului fiscal pentru a demonstra îndeplinirea criteriilor constitutive ale unui ajutor de stat și nu era obligată să examineze materializarea efectivă a ajutorului în cauză pentru fiecare club beneficiar. O asemenea materializare concretă ar fi trebuit să fie stabilită la momentul recuperării.

24. În al doilea rând, Comisia susține că din jurisprudență reiese că, atunci când analizează o măsură națională susceptibilă să constituie un ajutor de stat, ea ar trebui să se plaseze la momentul adoptării regimului fiscal examinat și să efectueze o apreciere *ex ante* pentru a stabili dacă regimul în cauză poate implica acordarea unui avantaj. Astfel, pentru stabilirea existenței unui ajutor de stat, o măsură pusă în aplicare în lipsa unei notificări prealabile nu ar putea fi tratată într-un mod mai favorabil decât o măsură notificată.

25. Ar rezulta că elementul determinant pentru analiza criteriului existenței unui avantaj ar consta în capacitatea măsurii de a conferi un avantaj. Prin urmare, faptul că se poate demonstra pe baza unor elemente ulterioare că într-un anumit număr de cazuri avantajul nu s-a materializat nu ar putea fi determinant pentru aprecierea existenței avantajului, iar aceasta cu atât mai mult atunci când Comisia trebuie să analizeze o schemă de ajutor. În cazul în care în cursul unui anumit exercițiu fiscal avantajele care decurg din schema în cauză sunt compensate complet prin dezavantaje, avantajul nu se va materializa în exercițiul respectiv și, prin urmare, nu va fi necesar să se efectueze pentru acel exercițiu specific nicio recuperare de la beneficiarul vizat.

26. În conformitate cu aceste principii, aplicarea unei cote reduse a impozitului pe profit în privința anumitor întreprinderi ar constitui un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE întrucât ar putea favoriza direct sau indirect întreprinderile respective. Avantajul menționat s-ar materializa ori de câte ori acestea realizează beneficii care constituie baza de impozitare.

15 A se vedea punctul 69 *in fine* din hotărârea atacată.

16 Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2015, L 248, p. 9).

27. Comisia recunoaște că, în speță, regimul fiscal al entităților fără scop lucrativ prevedea o deducere fiscală pentru reinvestirea profiturilor excepționale mai puțin semnificativă decât cea prevăzută de regimul general al impozitului pe profit. Cu toate acestea, Tribunalul ar fi săvârșit o eroare de drept în aprecierea legăturii existente între elementele favorabile și cele nefavorabile ale regimului fiscal al entităților fără scop lucrativ. Astfel, atunci când un regim special implică și anumite dezavantaje sau elemente nefavorabile care se materializează doar în funcție de circumstanțe externe regimului și variabile de la un exercițiu fiscal la altul, asemenea elemente nu ar putea fi considerate elemente care neutralizează avantajul decât în măsura în care au cu acest avantaj o legătură de natură să garanteze neutralizarea avantajului în toate exercițiile fiscale. Totuși, potrivit Comisiei, nu aceasta ar fi situația în speță.

28. În primul rând, deși atât cota de impozitare, cât și cota de deducere pentru reinvestirea profiturilor excepționale fac parte deopotrivă din regimul general și din regimul specific entităților fără scop lucrativ, cuantumul deducerilor ar depinde totuși de un factor extern regimului însuși, care nu ar avea nicio legătură cu aplicarea cotei de impozitare. Astfel, acesta ar ține de politica de investiții adoptată de fiecare club în legătură cu transferurile de jucători în cursul unui exercițiu fiscal determinat. Prin urmare, ar fi vorba despre un element aleatoriu și fără legătură cu avantajul care rezultă din aplicarea cotei de impozitare preferențiale, al cărui efect ar putea fi cuantificat doar în momentul în care avantajul se materializează în cadrul fiecărui exercițiu fiscal. Așadar, contrar celor reținute de Tribunal, un astfel de element nu ar putea fi apreciat fără a fi disociat de aplicarea cotei de impozitare preferențiale, care ar fi în sine de natură să confere un avantaj cluburilor care beneficiază de aceasta.

29. În al doilea rând, regimul în discuție nu ar garanta că elementele nefavorabile ale acestui regim neutralizează sistematic avantajele care decurg din el. În speță, cota de impozitare ar fi aplicată beneficiilor, iar deducerea ar fi bazată pe reinvestirea unor profituri excepționale, care în domeniul specific al fotbalului provin în practică din transferul jucătorilor. Ar rezulta că cele două elemente în discuție ale regimului fiscal nu ar fi comparabile între ele și, prin urmare, nu s-ar putea neutraliza.

30. În al treilea rând, materializarea efectivă a avantajului ar fi evaluată pentru fiecare exercițiu fiscal în cadrul impozitului anual datorat și deci ar putea varia de la un an la altul. O astfel de materializare include și creditele fiscale de care cluburile pot beneficia în cursul fiecărui exercițiu fiscal, care nu pot fi determinate *ex ante*.

31. În cadrul celui de al doilea aspect al motivului unic de recurs, Comisia susține că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a interpretat în mod eronat obligația de diligență și sarcina probei cu privire la existența unui avantaj, care îi revin. Tribunalul ar fi reproșat în mod eronat Comisiei, la punctul 59 din hotărârea atacată, că nu a solicitat informații care i-ar fi permis să demonstreze că plafonarea deducerilor fiscale la un nivel mai puțin avantajos pentru entitățile fără scop lucrativ decât pentru SAS nu compensează avantajul rezultat din cota de impozitare inferioară. În lumina considerațiilor dezvoltate în cadrul primului aspect al motivului unic, o astfel de probă nu era necesară. Tribunalul ar pretinde în esență efectuarea de către Comisie a unei examinări *ex post* a unor date ulterioare adoptării măsurii. Astfel, la momentul adoptării regimului fiscal în cauză, ar fi fost imposibil din punct de vedere material să se prevadă modul în care cota redusă de impozitare s-ar fi combinat cu cuantumul deductibil în temeiul deducerii fiscale pentru reinvestirea profiturilor excepționale. O analiză *ex post* a materializării avantajului, precum cea solicitată în esență de Tribunal, nu ar fi însă necesară pentru a stabili existența unui avantaj conferit de un ajutor de stat. Prin urmare, soluția reținută de Tribunal ar favoriza schemele de ajutor care nu au fost notificate în raport cu cele notificate.

32. În sfârșit, Comisia contestă afirmațiile prin care FC Barcelona a invocat caracterul inoperant al unor argumente formulate de ea. Potrivit Comisiei, deși FC Barcelona califică aceste chestiuni și argumente drept inoperante, el invocă în realitate inadmisibilitatea lor.

33. FC Barcelona susține, cu titlu preliminar, că unele dintre argumentele și elementele invocate de Comisie în cadrul recursului formulat sunt inoperante. În primul rând, Comisia ar invoca fapte noi și ar prezenta probe noi. În al doilea rând, Comisia ar considera ca fiind dovedite chestiuni de fapt respinse prin hotărârea atacată. În plus, unele dintre afirmațiile Comisiei cu privire la decizia în litigiu nu ar corespunde realității.

34. Pe fond, în ceea ce privește primul aspect al motivului unic invocat de Comisie, FC Barcelona susține mai întâi că măsura în discuție nu constituie o schemă de ajutor, ci constă în ajutoare individuale pentru cele patru cluburi identificate în mod specific. Astfel, în decizia în litigiu, Comisia ar fi descris o măsură destinată doar celor patru societăți, precizând că niciun alt club nu ar putea beneficia de aceasta.

35. În continuare, FC Barcelona susține că regimul fiscal al entităților fără scop lucrativ nu ar fi conferit niciun avantaj celor patru cluburi menționate. Din punct de vedere juridic, sistemul fiscal spaniol ar fi conceput pentru a viza neutralitatea fiscală și, prin urmare, pentru a face în așa fel încât cota efectivă de impozitare aplicabilă entităților fără scop lucrativ și entităților comerciale să fie aceeași. Din punct de vedere practic, pentru existența unui avantaj ar fi determinante efectele, iar nu forma juridică, și, potrivit jurisprudenței, ar fi necesar să se analizeze toate elementele regimului juridic în cauză, așadar, atât cele care conferă un avantaj, cât și cele care îl compensează, precum și efectele lor cumulative.

36. În speță, obligația de a se transforma în SAS ar fi avut efecte nu numai asupra cotei de impozitare, ci și asupra nivelului deducerilor aplicabile. Prin urmare, pentru a aprecia în mod adecvat măsura națională în cauză, ar fi fost necesar să se țină seama nu numai de indiciile și de probele care vizau dovedirea existenței unui ajutor de stat, ci și de cele care demonstrau inexistența acestuia. Așadar, Comisia ar fi săvârșit o dublă eroare în aprecierea existenței unui avantaj: pe de o parte, aceasta s-ar fi concentrat pe cota nominală de impozitare, deși relevantă ar fi fost cota efectivă de impozitare, și, pe de altă parte, în măsura în care sistemul fiscal prevede, precum cel în cauză, existența unor credite fiscale ale căror efecte pot fi repartizate pe mai multe exerciții fiscale, analiza ar fi trebuit să fie efectuată pe termen mediu și lung.

37. În ceea ce privește al doilea aspect al motivului unic de recurs invocat de Comisie, FC Barcelona susține că obligațiile de imparțialitate și de diligență impuneau Comisiei să analizeze toate efectele măsurii, inclusiv cele care compensează sau neutralizează un eventual avantaj.

38. În primul rând, Comisia ar confunda existența unui avantaj cu cuantificarea ajutorului. Noțiunea de avantaj ar fi aceeași pentru ajutoarele individuale și pentru schemele de ajutor. Jurisprudența nu i-ar permite Comisiei să efectueze o analiză parțială a efectelor unei măsuri, ținând seama numai de efectele care generează un avantaj (precum cota nominală de impozitare), iar nu și de cele care îl compensează (precum deducerile). În decizia în litigiu, Comisia ar fi omis să analizeze diverse caracteristici generale ale regimului, precum deducerile aplicabile, natura obișnuită a acestor deduceri pe piața relevantă sau importanța creditelor fiscale.

39. În al doilea rând, necesitatea de a efectua o analiză *ex ante* nu ar împiedica luarea în considerare a deducerilor. Astfel, Comisia ar avea competența de a solicita statului membru în cauză estimări ale impactului măsurii sau un calcul al impactului acesteia în cadrul exercițiilor fiscale anterioare. În cazul măsurilor puse în aplicare, dar care nu au fost notificate s-ar putea ține seama de modul în care regimul funcționează în practică. În orice caz, în decizia în litigiu nu s-ar fi efectuat nicio analiză *ex ante*.

40. În al treilea rând, potrivit FC Barcelona, obligația Comisiei de a desfășura procedura administrativă cu diligență și cu imparțialitate ar implica obligația de a aprecia cu aceeași intensitate atât elementele care indică existența ajutorului, cât și pe cele care indică inexistența acestuia. Prin urmare, Comisia nu ar putea să se concentreze exclusiv pe elementele care demonstrează existența unui ajutor. Aceasta ar fi trebuit, așadar, să ia în considerare cota efectivă de impozitare, ținând seama de deducerile evidențiate în cursul procedurii administrative.

41. În al patrulea rând, FC Barcelona subliniază că sarcina probei care revine Comisiei în stabilirea existenței unui avantaj ar impune analizarea tuturor efectelor cumulative ale măsurii în privința beneficiarilor. Nu ar fi suficient, așadar, să se analizeze doar cota nominală de impozitare. În plus, o probă fondată doar pe compararea cotelor nominale nu ar fi adecvată, dat fiind că un regim fiscal ar fi constituit dintr-un ansamblu de norme care includ totodată deduceri, reguli pentru calcularea bazei de impozitare și scutiri. În cazul în care, precum în speță, Comisiei i se prezintă un potențial indiciu al inexistenței unui avantaj, Comisia ar fi obligată să obțină informațiile necesare, solicitându-le statului membru în cauză.

42. Regatul Spaniei observă, cu titlu preliminar, că erorile în aprecierea caracterului de ajutor de stat al unor măsuri fiscale sunt susceptibile să afecteze echilibrul instituțional prevăzut de tratate, întrucât articolul 107 TFUE nu ar conferi Comisiei o competență normativă autonomă în domeniul impozitului pe profit. Cota de impozitare ar fi un element esențial al regimului juridic privind o prelevare fiscală și ar ține de autonomia fiscală și de competența statelor membre. Prin urmare, examinarea puțin riguroasă a Comisiei ar aduce atingere competențelor statelor membre.

43. În continuare, Regatul Spaniei apreciază că este eronat să se considere că simpla prezență a unei cote diferite de impozitare implică existența unui ajutor de stat. Deși cota de impozitare este un element fundamental al oricărei măsuri fiscale, nu ar fi suficient ca existența unui ajutor de stat să se întemeieze pe constatarea că regimul fiscal în cauză, examinat *ex ante*, este de natură să confere un avantaj anual doar pentru motivul existenței unei cote de impozitare inferioare, independent de analiza aplicării sau nu a creditelor fiscale. Aplicarea unei astfel de abordări ar conduce la concluzia că o eventuală diferență între cotele de impozitare aplicate unor întreprinderi implică acordarea unui avantaj, ceea ce ar fi eronat. Potrivit guvernului spaniol, un legiuitor național rațional ar concepe o măsură fiscală ținând seama de consecințele care decurg din aplicarea atât a cotei de impozitare, cât și a deducerilor. Așadar, deducerile nu ar putea fi percepute ca un element fără legătură cu stabilirea cotei prelevării și nici ca un element aleatoriu care depinde de factori externi.

44. În speță, analiza evoluției în dreptul fiscal spaniol a deducerii fiscale pentru reinvestirea profiturilor excepționale, ca urmare a diverselor modificări legislative aduse, ar demonstra că legiuitorul a ținut seama de elementele de delimitare a datoriei fiscale cu ocazia stabilirii cotelor prelevării. Ar exista, așadar, o legătură clară între stabilirea cotei prelevării și cota de deducere aplicabilă, considerate drept elemente determinante ale cuantumului datoriei fiscale și, prin urmare, ca fiind strâns legate între ele. În consecință, cota de impozitare nu putea fi disociată de celelalte componente ale regimului fiscal, iar aceasta ca urmare atât a caracterului semnificativ al deducerii pentru reinvestirea profiturilor excepționale, în special în sectorul fotbalului profesionist, cât și a caracterului recurent al unei astfel de deduceri.

45. În sfârșit, Regatul Spaniei susține că nivelul sarcinii probei impus de Tribunal în hotărârea atacată nu este mai ridicat decât cel impus în jurisprudență. Controlul diligent și imparțial care revine Comisiei ar trebui să garanteze că atunci când adoptă decizia finală aceasta dispune de cele mai complete și mai fiabile informații posibile în acest scop. Totuși, nu aceasta ar fi fost situația în speță.

B. Analiză juridică

46. Având în vedere legătura strânsă dintre cele două aspecte ale motivului unic de recurs invocat de Comisie, primul fiind întemeiat pe erori de drept în ceea ce privește analiza necesară pentru a constata existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, iar al doilea fiind întemeiat pe o apreciere eronată a obligației de diligență și a sarcinii probei în această privință, considerăm că este oportun să examinăm aceste două aspecte împreună. Înainte de a analiza motivul unic menționat, trebuie să se examineze însă argumentele invocate de FC Barcelona cu privire la admisibilitatea unor aspecte ale argumentației Comisiei.

1. Cu privire la admisibilitatea unor argumente invocate de Comisie și a unui înscris anexat la recurs

47. Cu titlu preliminar, FC Barcelona susține caracterul inoperant al unor afirmații prezentate de Comisie, precum și al unui document anexat de aceasta la recurs ca mijloc de probă. După cum a arătat Comisia, argumentele invocate în această privință de FC Barcelona nu privesc atât caracterul inoperant, ci mai degrabă aspecte care țin de inadmisibilitate.

48. În primul rând, FC Barcelona susține că, în recursul formulat, Comisia ar fi invocat fapte noi și ar fi prezentat probe noi. Mai întâi, aceasta ar fi afirmat pentru prima dată că deducerea fiscală pentru reinvestirea profiturilor excepționale este un factor aleatoriu și independent de cota nominală a impozitului pe profit. Pentru a face dovada argumentului formulat, Comisia ar fi prezentat ca probă un înscris nou care conține valorile privind transferurile efectuate de FC Barcelona și de Real Madrid între anii 1991 și 2016. În plus, Comisia ar fi invocat chestiuni de fapt noi, care sunt inoperante și în orice caz eronate, cu privire la reglementarea națională, afirmând pentru prima dată în cadrul recursului că deducerile pentru reinvestirea profiturilor excepționale s-ar aplica unei baze de impozitare diferite de cea asupra căreia se aplică cota de impozitare, că anterior anului 2011 deducerea nu putea depăși cuantumul total al impozitului și că începând cu anul 2012 această deducere nu putea depăși 25 % din cuantumul menționat.

49. În această privință trebuie amintit că, astfel cum rezultă din articolul 256 alineatul (1) al doilea paragraf TFUE și din articolul 58 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, recursul se limitează la chestiuni de drept. În consecință, Tribunalul este singurul competent să constate și să aprecieze faptele pertinente, precum și să aprecieze elementele de probă[17]. În special, Curtea nu este competentă în cadrul unui recurs să efectueze o nouă apreciere a faptelor pe baza unor probe care nu au fost prezentate în fața Tribunalului[18].

50. În plus, în conformitate cu articolul 170 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, recursul nu poate modifica obiectul litigiului dedus judecății Tribunalului. Așadar, în cadrul recursului, competența Curții este limitată la aprecierea soluției legale date cu privire la motivele dezbătute în fața primei instanțe[19]. Cu toate acestea, un reclamant poate să formuleze recurs invocând în fața Curții motive derivate din însăși hotărârea atacată prin care să conteste fundamentarea acesteia în drept[20].

17 A se vedea, *ex multis*, Hotărârea din 28 mai 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Comisia (C-309/19 P, EU:C:2020:401, punctul 10 și jurisprudența citată).

18 Ordonanța din 28 noiembrie 2018, Le Pen/Parlamentul (C-303/18 P, nepublicată, EU:C:2018:962, punctul 78 și jurisprudența citată).

19 A se vedea, *ex multis*, Hotărârea din 29 iulie 2019, Bayerische Motoren Werke și Freistaat Sachsen/Comisia (C-654/17 P, EU:C:2019:634, punctul 69 și jurisprudența citată).

20 A se vedea Hotărârea din 29 noiembrie 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall și alții/Comisia (C-176/06 P, nepublicată, EU:C:2007:730, punctul 17), Hotărârea din 10 aprilie 2014, Comisia/Siemens Österreich și alții (C-231/11 P-C-233/11 P, EU:C:2014:256, punctul 102), și, cel mai recent, Hotărârea din 19 martie 2020, ClientEarth/Comisia (C-612/18 P, nepublicată, EU:C:2020:223, punctul 15).

51. Prin hotărârea atacată, Tribunalul a anulat decizia în litigiu, reproșând în esență Comisiei că nu a efectuat o investigație suficient de aprofundată și, prin urmare, că nu și-a îndeplinit corespunzător cerințelor legale sarcina de a dovedi că măsura în discuție conferea un avantaj beneficiarilor săi [21]. În special, Comisia nu ar fi luat în considerare specificitatea sectorului vizat de măsura în litigiu, și anume sectorul fotbalului profesionist, din punctul de vedere al caracterului semnificativ al deducerii fiscale pentru reinvestirea profiturilor excepționale, săvârșind astfel o eroare de drept și o încălcare a obligației sale de diligență [22].

52. În schimb, în hotărârea atacată Tribunalul nu a luat poziție în mod definitiv, pe fond, cu privire la existența sau inexistența în speță a unui avantaj pentru beneficiarii măsurii în discuție. Astfel, Tribunalul nu a stabilit dacă aceste deduceri au compensat sau nu în mod efectiv beneficiul rezultat din aplicarea unei cote de impozitare preferențiale în privința celor patru cluburi în discuție și, prin urmare, dacă regimul în cauză a avantajat cluburile respective în raport cu alte entități comparabile supuse regimului general.

53. În acest context, în ceea ce privește argumentul FC Barcelona potrivit căruia Comisia ar califica pentru prima dată în cadrul recursului deducerea în cauză drept factor aleatoriu și independent de cota nominală a impozitului pe profit, trebuie să se arate că, prin intermediul primului aspect al motivului unic invocat, Comisia susține că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a considerat că, pentru a stabili existența unui avantaj care decurge dintr-un regim fiscal derogatoriu, ea este obligată să ia în considerare, ca urmare a faptului că nu poate fi disociat de celelalte elemente ale regimului respectiv, un element nefavorabil (în speță deducerea în discuție), care s-ar materializa numai în funcție de circumstanțe externe regimului și variabile (în speță alegerile care țin de politica de investiții a cluburilor) și care nu sunt de natură să garanteze neutralizarea avantajului în toate exercițiile fiscale. Acesta este sensul, și anume de element al regimului fiscal care depinde de circumstanțe externe acestuia și variabile de la un exercițiu fiscal la altul, în care Comisia califică deducerea în cauză drept factor aleatoriu și independent de cota impozitului pe profit.

54. Motivul invocat de Comisie privește problema elementelor pe care ea este obligată să le ia în considerare în analiza sa cu privire la un regim fiscal pentru a stabili dacă regimul în cauză este sau nu de natură să confere un avantaj beneficiarilor săi. Este vorba despre un motiv de drept prin care se urmărește contestarea temeiniciei soluției legale date în hotărârea Tribunalului și, prin urmare, acesta este admisibil. În plus, motivul în discuție privește atât analiza efectuată în decizia în litigiu (în special la punctul 68 din aceasta), cât și raționamentul cuprins în hotărârea atacată [23]. Din considerațiile care precedă rezultă, în opinia noastră, că excepția invocată de FC Barcelona cu privire la acest aspect nu poate fi admisă.

55. În schimb, în ceea ce privește înscrisul nou anexat la recurs, trebuie să se arate că, după cum recunoaște de altfel chiar Comisia în memoriul său în replică, acesta vizează să demonstreze că în anumite exerciții fiscale deducerile în cauză nu ar fi neutralizat efectiv avantajul care rezultă din aplicarea cotei de impozitare preferențiale în privința cluburilor în discuție. Prin urmare, este vorba despre un element de probă care nu a fost prezentat în fața Tribunalului și prin care se urmărește demonstrarea unor chestiuni de fapt și, ca atare, acesta este inadmisibil, conform jurisprudenței menționate la punctul 49 de mai sus.

21 A se vedea punctele 59-67 din hotărârea atacată.

22 A se vedea punctul 69 din hotărârea atacată.

23 A se vedea punctele 57-60 din hotărârea atacată, care susțin concluzia la care ajunge Tribunalul la punctul 67.

56. În ceea ce privește afirmațiile noi ale Comisiei referitoare la dreptul național, considerăm că, în măsura în care au fost prezentate pentru a completa motivarea deciziei în litigiu cu privire la conținutul reglementării privind deducerile pentru reinvestirea profiturilor excepționale, acestea trebuie considerate inadmisibile și deci nu pot fi luate în considerare [24].

57. În al doilea rând, FC Barcelona susține că Comisia ar considera ca fiind dovedite chestiuni de fapt respinse prin hotărârea atacată. În special, ar fi inexact faptul că în decizia în litigiu Comisia a demonstrat că regimul fiscal aplicabil entităților fără scop lucrativ era mai favorabil decât cel aplicabil societăților comerciale.

58. În această privință, suntem de părere că afirmația Comisiei criticată de FC Barcelona nu urmărește să repună în discuție o constatare de fapt efectuată de Tribunal, care, după cum reiese din cuprinsul punctului 52 de mai sus, nu s-a pronunțat cu privire la problema privind regimul care era mai favorabil în mod concret. Această afirmație trebuie înțeleasă mai degrabă în cadrul chestiunii dacă, în speță, Comisia a dovedit sau nu în mod corespunzător existența unui avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, problemă legată de însuși obiectul recursului introdus de Comisie.

59. În sfârșit, considerăm că, având în vedere cele arătate la punctul 52 de mai sus, toate argumentele invocate de părți în înscrisurile lor cu privire la problema dacă regimul fiscal derogatoriu în cauză implică sau nu în mod concret dezavantaje de natură să compenseze avantajul care rezultă din cota de impozitare preferențială aplicabilă entităților fără scop lucrativ trebuie considerate inadmisibile întrucât nu se referă la soluția legală dată de Tribunal în hotărârea atacată.

2. Principii care decurg din jurisprudență în ceea ce privește constatarea existenței unui avantaj, în special de natură fiscală, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE

60. Pentru a putea analiza pe fond criticile formulate de Comisie împotriva hotărârii Tribunalului, considerăm că este oportun să amintim câteva principii elaborate de jurisprudență în ceea ce privește constatarea existenței unui avantaj, în special de natură fiscală, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

a) Cu privire la noțiunea de avantaj, în special de natură fiscală

61. 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 său, în al patrulea rând, ea trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența [25].

62. Prezenta cauză privește exclusiv a treia dintre aceste condiții, mai precis condiția ca măsura în cauză să confere un avantaj beneficiarilor săi.

24 Astfel, din jurisprudență reiese că lipsa motivării nu poate fi remediată prin faptul că persoana interesată află care este motivarea deciziei în cursul procedurii în fața instanțelor Uniunii (a se vedea Hotărârea din 13 iunie 2013, Versalis/Comisia, C-511/11 P, EU:C:2013:386, punctul 141 și jurisprudența citată).

25 A se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group SA și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 19).

63. Referitor la această condiție, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, sunt considerate ajutoare de stat intervențiile care, sub orice formă, pot favoriza direct sau indirect întreprinderi sau care trebuie să fie considerate un avantaj economic pe care întreprinderea beneficiară nu l-ar fi obținut în condiții de piață normale [26].

64. Astfel, sunt considerate ajutoare, printre altele, intervențiile care, sub diverse forme, reduc sarcinile care grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice [27].

65. Rezultă că, tot potrivit unei jurisprudențe constante, măsurile naționale care conferă un avantaj fiscal, care, deși nu presupun un transfer de resurse de stat, îi pun pe beneficiari într-o situație financiară mai favorabilă decât cea a celorlalți contribuabili, sunt susceptibile să confere beneficiarilor un avantaj selectiv și, prin urmare, constituie ajutoare de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE [28].

66. Astfel, Curtea a recunoscut că pot, de exemplu, să constituie ajutoare de stat măsuri naționale prin care se acordă anumitor întreprinderi o scutire fiscală [29] sau care prevăd limitări ale cuantumului unui impozit [30], reduceri ale impozitului [31] sau o deducere fiscală [32] ori chiar posibilitatea de a amâna plata impozitului datorat în mod normal [33]. În esență, criteriul pentru a aprecia existența unui avantaj în materie fiscală este ca măsura să fie de natură să plaseze beneficiarii într-o situație financiară mai favorabilă, supunându-i unei presiuni fiscale diferențiate în raport cu ceilalți contribuabili relevanți [34].

67. Dintr-o jurisprudență constantă reiese de asemenea că noțiunea de avantaj inerentă calificării unei măsuri ca ajutor de stat prezintă un caracter obiectiv, independent de motivele autorilor măsurii în cauză [35]. Într-adevăr, noțiunea de ajutor de stat astfel cum a fost definită în TFUE are caracter juridic și trebuie interpretată pe baza unor elemente obiective [36]. În plus, din jurisprudență reiese că articolul 107 alineatul (1) TFUE nu distinge intervențiile de stat în funcție de cauze sau de obiective, ci le definește în funcție de efectele lor și, așadar, independent de tehnicile utilizate [37].

26 A se vedea printre altele Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 65). A se vedea de asemenea Hotărârea din 15 mai 2019, Achema și alții (C-706/17, EU:C:2019:407, punctele 74 și 83, precum și jurisprudența citată).

27 A se vedea printre altele Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 66 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990, punctul 40 și jurisprudența citată).

28 A se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group SA și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 56 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 21). A se vedea de asemenea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990, punctul 41 și jurisprudența citată).

29 A se vedea Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14), și Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 90).

30 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 12, 100 și 108).

31 A se vedea Hotărârea din 15 decembrie 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, în special punctele 8 și 50).

32 A se vedea Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, EU:C:2004:438, punctul 117).

33 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punctul 45).

34 A se vedea în acest sens, pe lângă jurisprudența citată la nota de subsol 28, Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 93 și 103). Nu abordăm aici problema delicată a selectivității măsurii fiscale, care nu face obiectul prezentului recurs.

35 Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punctul 17).

36 A se vedea printre altele Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctul 111).

37 A se vedea printre altele Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 87 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 15 mai 2019, Achema și alții (C-706/17, EU:C:2019:407, punctul 86 și jurisprudența citată).

b) Cu privire la principiile în materie de probe și de obligații de diligență și de imparțialitate ale Comisiei

68. Din jurisprudența Curții reiese că revine Comisiei sarcina de a face dovada existenței unui ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE [38] și, prin urmare, și a îndeplinirii condiției privind acordarea unui avantaj selectiv beneficiarilor.

69. În special, din jurisprudența Curții privind principiile în materie de administrare a probei în sectorul ajutoarelor de stat reiese că Comisia are obligația să conducă procedura de investigare a măsurilor vizate cu diligență și cu imparțialitate, pentru ca la momentul adoptării deciziei finale privind existența și, dacă este cazul, incompatibilitatea sau nelegalitatea ajutorului să dispună de cele mai complete și mai fiabile elemente posibile în acest scop [39].

70. Din jurisprudență reiese de asemenea că în analiza diferitor elemente constitutive ale unui ajutor trebuie să se ia în considerare toate elementele de drept sau de fapt ale ajutorului în cauză [40]. În ceea ce privește în special aprecierea unui regim fiscal ca fiind ajutor de stat, Curtea a precizat că regimul respectiv trebuie analizat în ansamblul său [41] și ținând seama de caracteristicile proprii [42].

71. Curtea a precizat că, în cadrul examinării existenței unui avantaj în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia este obligată să efectueze o apreciere globală a măsurii de ajutor în cauză în funcție de elementele disponibile și de evoluțiile previzibile la momentul la care decizia de acordare a acestui ajutor a fost luată, ținând seama cu precădere de contextul în care se înscrie ajutorul menționat [43].

72. În acest cadru, Comisia este obligată să examineze informațiile relevante care i-au fost furnizate în cursul procedurii de investigare și care sunt susceptibile să clarifice dacă măsura în cauză este sau nu de natură să confere un avantaj în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE [44].

73. În cazul specific al unei scheme de ajutor, din jurisprudență reiese că Comisia se poate limita să studieze caracteristicile unei astfel de scheme pentru a aprecia în motivarea deciziei respective dacă, din cauza modalităților pe care le prevede schema în discuție, aceasta asigură un avantaj considerabil beneficiarilor. Rezultă că într-o decizie referitoare la o schemă de ajutor Comisia nu trebuie să efectueze o analiză a ajutorului acordat în fiecare caz individual în temeiul schemei respective. Doar în etapa recuperării ajutoarelor va fi necesar să se verifice situația individuală a fiecărei întreprinderi în cauză [45].

38 Hotărârea din 19 septembrie 2018, Comisia/Franța și IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punctul 110).

39 A se vedea Hotărârea din 2 septembrie 2010, Comisia/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480, punctul 90), Hotărârea din 3 aprilie 2014, Franța/Comisia (C-559/12 P, EU:C:2014:217, punctul 63), și Hotărârea din 19 septembrie 2018, Comisia/Franța și IFP Énergies nouvelles (C-438/16 P, EU:C:2018:737, punctul 110).

40 Hotărârea din 25 iunie 1970, Franța/Comisia (47/69, EU:C:1970:60, punctul 7).

41 A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 98).

42 A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 101), și Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punctele 19 și 24).

43 A se vedea Hotărârea din 1 octombrie 2015, Electrabel și Dunamenti Erőmű/Comisia (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punctul 104). Cu privire la necesitatea de a ține seama, la aprecierea unei măsuri în raport cu articolul 107 TFUE, de toate elementele pertinente și de contextul acestora, a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Franța/Comisia (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punctul 51).

44 A se vedea în acest sens și prin analogie, cu privire la aplicarea criteriului investitorului privat, Hotărârea din 1 octombrie 2015, Electrabel și Dunamenti Erőmű/Comisia (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punctele 103 și 105 și jurisprudența citată).

45 A se vedea Hotărârea din 9 iunie 2011, Comitato „Venezia vuole vivere” și alții/Comisia (C-71/09 P, C-73/09 P și C-76/09 P, EU:C:2011:368, punctul 63 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 13 iunie 2013, HGA și alții/Comisia (C-630/11 P-C-633/11 P, EU:C:2013:387, punctul 114).

74. Din jurisprudența amintită se deduce că, în cazul unei scheme de ajutor, deși Comisia este, desigur, obligată, potrivit jurisprudenței menționate la punctele 68-72 de mai sus, să dovedească existența tuturor criteriilor care constituie un ajutor de stat, inclusiv existența unui avantaj selectiv, iar aceasta pe baza unei analize globale care să țină seama de toate aspectele de drept sau de fapt ale ajutorului respectiv, ea se poate totuși limita să studieze caracteristicile generale ale unei astfel de scheme, fără a fi obligată să examineze fiecare caz de aplicare pentru a verifica dacă regimul în cauză implică elemente de ajutor [46].

c) Cu privire la necesitatea unei analize ex ante

75. Din jurisprudență reiese că, în cazul unor regimuri fiscale precum cel în discuție în speță, care se aplică pe o bază anuală sau periodică, trebuie să se facă distincție între, pe de o parte, adoptarea schemei de ajutor și, pe de altă parte, acordarea unor ajutoare anuale pe baza schemei respective [47].

76. Potrivit jurisprudenței, în astfel de cazuri, analiza care trebuie efectuată pentru a verifica îndeplinirea condițiilor noțiunii de ajutor de stat și în special îndeplinirea condiției de acordare a unui avantaj trebuie efectuată în raport cu momentul adoptării regimului fiscal în cauză [48]. Este vorba, așadar, despre o analiză *ex ante* [49].

77. Întrucât, pentru a fi calificată drept ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, măsura trebuie să fie de natură să îi favorizeze pe beneficiarii săi [50], o asemenea apreciere *ex ante* urmărește să verifice dacă, având în vedere caracteristicile regimului fiscal în cauză, la momentul adoptării sale, aplicarea regimului menționat putea sau era de natură să conducă la o impozitare a beneficiarilor săi mai redusă decât cea la care aceștia ar fi fost supuși dacă le-ar fi fost aplicat regimul general de impozitare [51].

78. Din considerațiile care precedă rezultă că dovada, pe baza unei analize *ex ante*, a caracterului regimului fiscal derogatoriu de a fi de natură să confere un avantaj va fi independentă de constatarea acordării în mod concret a fiecărui ajutor anual în aplicarea acestui regim și, prin urmare, de dovada materializării efective a avantajului respectiv în fiecare caz de aplicare a regimului în cauză, ceea ce de altfel este conform cu jurisprudența menționată la punctele 73 și 74.

79. Pe de altă parte, în anumite cazuri de regimuri precum cele menționate la punctul 75 de mai sus, în funcție de caracteristicile proprii unui astfel de regim, se poate dovedi imposibil să se stabilească, la data instituirii regimului derogatoriu și, așadar, pe baza unei analize *ex ante*, dacă avantajul care rezultă din aplicarea regimului derogatoriu se va materializa sau nu în mod efectiv în fiecare exercițiu fiscal [52].

80. Imposibilitatea de a stabili pe baza unei aprecieri *ex ante* cuantificarea precisă a avantajului și, prin urmare, materializarea sa efectivă în toate exercițiile fiscale nu poate să împiedice însă realizarea analizei *ex ante* prin care se urmărește să se stabilească dacă regimul în cauză poate constitui un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Astfel, trebuie să se realizeze o distincție

46 A se vedea Hotărârea din 15 decembrie 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punctul 67).

47 A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punctul 22).

48 Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punctul 22). Cu privire la necesitatea ca o analiză referitoare la existența unui avantaj să fie efectuată în raport cu momentul la care decizia de acordare a ajutorului a fost luată, a se vedea de asemenea Hotărârea din 1 octombrie 2015, Electrabel și Dunamenti Erőmű/Comisia (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punctul 104).

49 A se vedea în același sens Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punctele 48 și 51).

50 A se vedea jurisprudența menționată la punctul 63 de mai sus.

51 A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punctul 24; a se vedea în această privință și punctul 19).

52 A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punctul 19).

între posibilitatea de a examina proiectul de măsuri în cauză în temeiul articolului 107 alineatul (1) TFUE și posibilitatea de a cuantifica valoarea precisă a ajutorului. Prin urmare, eventuala imposibilitate menționată mai sus nu poate scuti nici statul membru de a notifica măsura, nici Comisia de a aprecia regimul respectiv în conformitate cu dispoziția amintită [53].

81. În această privință trebuie să se mai arate că din jurisprudență reiese că analiza pe care Comisia trebuie să o efectueze în deciziile sale privind ajutoarele de stat pentru a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE nu poate favoriza statele membre care acordă ajutoare cu încălcarea obligației de notificare prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE, în detrimentul celor care notifică proiectul de ajutor [54].

82. Deși principiul menționat, elaborat de jurisprudență în ceea ce privește stabilirea condițiilor incidenței măsurii asupra schimburilor comerciale dintre statele membre și asupra concurenței, nu exonerează, desigur, Comisia de cerința de a dovedi îndeplinirea condiției referitoare la avantaj [55], acesta impune totuși, în cazul măsurilor care nu au fost notificate, efectuarea unei analize a tuturor condițiilor noțiunii de ajutor de stat care să nu fie de natură să favorizeze statul membru care nu a notificat măsura. În această privință trebuie amintit că Curtea a arătat în mai multe rânduri că obligația de notificare constituie unul dintre elementele fundamentale ale sistemului de control stabilit de TFUE în domeniul ajutoarelor de stat [56].

83. Un astfel de tratament favorabil ar exista, în opinia noastră, în cazul în care, la evaluarea unui regim fiscal de tipul celui menționat la punctul 75, care nu a fost notificat de statul membru vizat, Comisia ar fi obligată să aprecieze pe baza datelor colectate *ex post* dacă, în aplicarea regimului în cauză, avantajul s-a materializat efectiv în privința beneficiarilor în toate exercițiile fiscale în discuție sau dacă, indiferent de situație, ar fi obligată să stabilească dacă avantajele materializate în cursul anumitor exerciții fiscale au fost compensate prin dezavantajele constatate în cursul altor exerciții fiscale. Astfel cum reiese din jurisprudența menționată la punctele 73, 74 și 78 de mai sus, în asemenea cazuri, cuantificarea avantajului și, prin urmare, materializarea sa efectivă în cursul fiecărui exercițiu fiscal relevant trebuie să fie stabilite la momentul recuperării.

84. În concluzie, din ansamblul considerațiilor care precedă reiese că, potrivit jurisprudenței Curții, în cazul unor regimuri fiscale derogatorii care se aplică pe o bază anuală sau periodică, existența avantajului trebuie considerată dovedită atunci când, raportându-se la regimul general aplicabil în cadrul de referință care face obiectul examinării, Comisia demonstrează, pe baza unei analize *ex ante* conforme cu principiile enunțate în secțiunea precedentă, că măsura în cauză este de natură să plaseze beneficiarii într-o situație financiară mai favorabilă decât cea a celorlalți contribuabili relevanți. Cuantificarea exactă a avantajului și, prin urmare, eventuala sa materializare în mod concret în toate exercițiile fiscale în cauză vor fi stabilite la momentul recuperării, pe baza tuturor elementelor relevante [57].

85. În lumina principiilor enunțate în prezenta secțiune vom analiza în următoarea secțiune criticile formulate de Comisie împotriva hotărârii atacate.

53 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punctele 48-53).

54 A se vedea Hotărârea din 14 februarie 1990, Franța/Comisia (denumită „Boussac Saint-Frères”, C-301/87, EU:C:1990:67, punctul 33), Hotărârea din 29 aprilie 2004, Italia/Comisia (C-298/00 P, EU:C:2004:240, punctul 49), și Hotărârea din 1 iunie 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) și Diputación Foral de Vizcaya/Comisia (C-442/03 P și C-471/03 P, EU:C:2006:356, punctul 110).

55 A se vedea în această privință Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Franța/Comisia (C-559/12 P, EU:C:2013:766, punctele 65-67), a cărui analiză a fost confirmată în esență de Curte la punctul 103 din Hotărârea din 3 aprilie 2014, Franța/Comisia (C-559/12 P, EU:C:2014:217).

56 A se vedea Hotărârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punctul 56 și jurisprudența citată).

57 A se vedea în același sens Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punctul 54).

3. Analiza motivului unic de recurs

a) Cu privire la problema dacă în decizia în litigiu examinarea a vizat numai o schemă de ajutor sau și ajutoare individuale

86. Cu titlu preliminar, trebuie să se examineze argumentul Comisiei potrivit căruia Tribunalul ar fi considerat în mod eronat, la punctul 69 din hotărârea atacată, că decizia în litigiu trebuie analizată ca o decizie referitoare în același timp la o schemă de ajutor și la ajutoare individuale. Astfel, în cazul în care s-ar considera că în decizia în litigiu Comisia a examinat numai o schemă de ajutor, după cum s-a arătat la punctele 73 și 74 de mai sus, deși era obligată să facă dovada îndeplinirii tuturor condițiilor prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE, ea se putea limita, în acest scop, să studieze caracteristicile generale ale schemei în cauză, fără a fi obligată să examineze fiecare caz de aplicare în parte pentru a verifica dacă schema menționată implică elemente de ajutor.

87. În această privință trebuie să se arate că, la punctul 69 *in fine* din hotărârea atacată, Tribunalul a considerat că prin decizia în litigiu nu doar se califică regimul în discuție drept schemă de ajutor, ci, în motivare și în dispozitiv[58], se decide cu privire la ajutoarele individuale acordate celor patru cluburi beneficiare, identificate nominal, arătându-se că ajutoarele individuale menționate trebuie, prin urmare, „considerat[e] ajut[oare] ilegal[e] și incompatibil[e]”. Tribunalul a dedus de aici că, contrar celor susținute de Comisie, decizia în litigiu trebuie analizată ca o decizie referitoare în același timp la o schemă de ajutor și la ajutoare individuale.

88. În acest sens trebuie să se arate că, potrivit articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589, o „schemă de ajutor” înseamnă orice act în baza căruia, fără a fi necesare măsuri suplimentare de punere în aplicare, pot fi acordate alocări individuale de ajutor întreprinderilor definite în mod general și abstract, precum și orice act în baza căruia ajutorul, care nu este legat de un anumit proiect, poate fi acordat uneia sau mai multor întreprinderi pentru o perioadă nedeterminată sau într-un cuantum nedeterminat.

89. În speță nu există nicio îndoială că în decizia în litigiu s-a analizat o schemă de ajutor în sensul articolului 1 litera (d) din Regulamentul 2015/1589. Acest aspect se deduce din cuprinsul celei de a șaptea dispoziții adiționale din Legea 10/1990[59], din care a decurs aplicarea regimului derogatoriu în privința cluburilor în cauză și care se încadrează în definiția schemei de ajutor menționată la punctul anterior. În plus, în diverse pasaje din decizia în litigiu, regimul fiscal care decurge din măsura în cauză este calificat drept schemă de ajutor[60].

90. De altfel, nici Tribunalul nu contestă că în decizia în litigiu Comisia a analizat o schemă de ajutor, ci consideră că aceasta a luat poziție și cu privire la ajutoarele individuale.

91. În această privință trebuie amintit însă că, potrivit articolului 1 litera (e) din Regulamentul 2015/1589, constituie „ajutor individual” două tipuri de ajutoare: ajutoarele care nu sunt acordate în baza unei scheme de ajutor și ajutoarele acordate în baza unei scheme, dar care trebuie să fie notificate în mod individual. Dat fiind că, având în vedere considerațiile dezvoltate la punctele precedente, nu există nicio îndoială că alocările individuale de ajutor – în măsura în care pot fi

58 Tribunalul menționează considerentul (90) al deciziei în litigiu și articolul 1 din aceasta. În realitate, Comisia utilizează expresia „ajutoare individuale” (*ayuda individual*) și la articolele 2 și 3 din decizia în litigiu, în versiunea în limba spaniolă, care este cea autentică.

59 Textul acestei dispoziții este redat la nota de subsol 4 din decizia în litigiu.

60 A se vedea considerentele (47), (78) și (90) ale deciziei în litigiu și articolele 2-6 din aceasta.

calificate astfel[61] – acordate celor patru cluburi în discuție (și anume stabilirea impozitelor, pentru fiecare exercițiu fiscal, rezultată din aplicarea regimului fiscal al entităților fără scop lucrativ) au fost acordate în cadrul unei scheme de ajutor, numai a doua ipoteză prevăzută de această dispoziție ar fi eventual relevantă.

92. Totuși, din jurisprudență reiese că măsurile individuale de punere în aplicare a unei scheme de ajutor care, în această calitate, ar fi trebuit să fie notificată de statul membru constituie simple măsuri de punere în aplicare a schemei generale de ajutor, care, în principiu, nu trebuie să fie notificate Comisiei[62]. Se deduce că, întrucât alocările individuale de ajutor acordate cluburilor în cauză sunt consecința aplicării automate a regimului fiscal în discuție, care poate fi calificat drept schemă de ajutor, acestea nu ar fi trebuit să fie notificate Comisiei și, prin urmare, nu pot fi calificate drept „ajutoare individuale” în sensul articolului 1 litera (e) din Regulamentul 2015/1589.

93. Așadar, Comisia a calificat în mod eronat în decizia în litigiu drept ajutoare individuale măsurile de punere în aplicare a schemei în cauză și, în consecință, Tribunalul a considerat în mod eronat, la punctul 69 din hotărârea atacată, că această decizie privește în același timp o schemă de ajutor și ajutoare individuale.

94. Prin urmare, trebuie să se constate că în decizia în litigiu Comisia a analizat exclusiv o schemă de ajutor și, întrucât au fost identificați beneficiarii acestei scheme sau cel puțin unii dintre ei[63], a luat poziție cu privire la măsurile individuale de punere în aplicare a acestei scheme de ajutor.

b) Cu privire la argumentele Comisiei referitoare la erori de drept săvârșite de Tribunal în ceea ce privește analiza pe care ea trebuie să o efectueze pentru a stabili existența unui avantaj

95. Odată făcute aceste precizări, trebuie să se examineze critica formulată de Comisie potrivit căreia în hotărârea atacată Tribunalul ar fi săvârșit erori de drept în aprecierea examinării pe care ea trebuie să o efectueze pentru a stabili dacă un regim fiscal acordă sau nu un avantaj beneficiarilor săi, în special în ceea ce privește aprecierea legăturii existente între elementele favorabile și cele nefavorabile ale regimului în discuție.

1) Raționamentul Tribunalului

96. În această privință trebuie să se arate că în hotărârea atacată Tribunalul a considerat mai întâi că, pentru a putea stabili dacă regimul fiscal aplicabil entităților fără scop lucrativ era de natură să plaseze beneficiarii (și anume cluburile cărora li se aplica acest regim în temeiul dispoziției derogatorii din Legea 10/1990) într-o situație mai avantajoasă decât dacă aceștia și-ar fi desfășurat activitatea sub formă de SAS, diferitele componente ale regimului fiscal în cauză trebuie să fie apreciate în ansamblu. Această abordare este conformă cu jurisprudența menționată la punctele 70 și 71 de mai sus. Pe de altă parte, Tribunalul a calificat componentele regimului în cauză drept un tot indisociabil[64].

97. În continuare, Tribunalul a constatat că în mod corect a arătat Comisia că în perioada în cauză celor patru cluburi beneficiare li s-a aplicat o cotă nominală de impozitare preferențială în raport cu cluburile care funcționau sub formă de SAS[65]. Este vorba despre o constatare de fapt care nu a fost contestată (și care de altfel, în principiu, nu poate fi contestată în procedura de recurs).

61 Ceea ce depinde în mod evident de rezultatul acțiunii introduse de FC Barcelona împotriva deciziei în litigiu.

62 A se vedea în această privință și în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 1994, Italia/Comisia (C-47/91, EU:C:1994:358, punctul 21).

63 În această privință, subliniem că modul de redactare a articolului 1 din decizia în litigiu, mai precis utilizarea expresiei „în special”, lasă loc unei eventuale identificări a altor beneficiari ai regimului general în cauză.

64 Punctele 53 și 54 din hotărârea atacată.

65 Punctul 55 din hotărârea atacată.

98. Cu toate acestea, la punctele următoare [66], Tribunalul a considerat că, în analiza regimului fiscal al entităților fără scop lucrativ în ansamblul său, examinarea avantajului care decurge din cota de impozitare preferențială nu poate fi disociată de cea a celorlalte componente ale regimului fiscal în cauză și în special de examinarea deducerii fiscale pentru reinvestirea profiturilor excepționale. Pe baza constatării că în cursul procedurii administrative s-a evidențiat că plafonul deducerii menționate a fost, în privința entităților fără scop lucrativ, mai mic decât cel aplicabil SAS, Tribunalul a reproșat Comisiei că nu a examinat în mod corespunzător impactul acestei deduceri. Tribunalul a considerat că analiza efectuată de aceasta nu permitea să se excludă că posibilitățile limitate de deducere fiscală din cadrul regimului entităților fără scop lucrativ contrabalansează avantajul obținut din cota nominală de impozitare inferioară. În consecință, Tribunalul a reproșat de asemenea Comisiei că nu a solicitat Regatului Spaniei informații suficiente în această privință și că și-a încălcat astfel obligația de diligență în desfășurarea procedurii de investigare. Acestea sunt aspectele asupra cărora se concentrează recursul formulat de Comisie.

2) Cu privire la tipul de analiză pe care Comisia trebuie să o efectueze și cu privire la factorii pe care aceasta trebuie să îi ia în considerare într-o astfel de analiză

99. În această privință trebuie totuși să se arate că, după cum reiese din cuprinsul punctelor 75-77 de mai sus, în cazul unui regim fiscal precum cel al entităților fără scop lucrativ, analiza pe care Comisia trebuie să o efectueze pentru a verifica îndeplinirea condițiilor noțiunii de ajutor de stat și în special îndeplinirea condiției de acordare a unui avantaj este o analiză *ex ante*, efectuată în raport cu momentul adoptării regimului fiscal în cauză.

100. Desigur, o astfel de analiză trebuie efectuată, așa cum reiese din jurisprudența menționată la punctele 69-72 de mai sus, în mod diligent și imparțial, prin examinarea regimului respectiv în ansamblul său, prin efectuarea unei aprecieri globale a regimului în cauză care să țină seama de toate caracteristicile proprii pentru a verifica dacă acesta constituie un ajutor și pe baza unei examinări a tuturor informațiilor relevante furnizate în cursul procedurii de investigare.

101. Rezultă că, pentru a dovedi capacitatea regimului fiscal al entităților fără scop lucrativ de a plasa beneficiarii într-o situație financiară mai favorabilă în raport cu celelalte cluburi de fotbal profesionist, Comisia trebuia să ia în considerare toate elementele acestui regim fiscal care permiteau să se stabilească, pe baza unei analize *ex ante*, existența unui avantaj și, prin urmare, atât factorii favorabili, cât și cei nefavorabili.

102. Totuși, din cuprinsul punctelor 78-80 de mai sus reiese de asemenea, pe de o parte, că dovada, pe baza unei analize *ex ante*, a caracterului regimului fiscal derogatoriu de a fi de natură să confere un avantaj este independentă de dovada materializării efective a avantajului respectiv în fiecare caz de aplicare a regimului în cauză și, pe de altă parte, că imposibilitatea de a stabili, la data instituirii regimului derogatoriu, dacă avantajul care rezultă din aplicarea regimului derogatoriu se va materializa sau nu în mod efectiv în fiecare exercițiu fiscal nu poate exonera Comisia de obligația de a analiza aspectul dacă regimul în discuție poate constitui un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

103. În lumina acestor considerații trebuie să se evalueze o situație în care, precum în speță, un regim fiscal derogatoriu prevede aplicarea unei cote de impozitare preferențiale și în același timp include componente precum deducerile fiscale, care sunt potențial de natură să contrabalanseze avantajul rezultat din aplicarea unei astfel de cote preferențiale.

66 Punctele 56-59 din hotărârea atacată.

104. Într-o asemenea situație, în cazul în care, în cadrul unei analize *ex ante*, și anume în raport cu momentul adoptării regimului fiscal, nu este posibil să se determine conținutul precis al acestor componente și, prin urmare, incidența lor asupra impozitării, întrucât conținutul menționat depinde de realizarea unor elemente externe regimului și variabile de la un exercițiu fiscal la altul [67], care se vor manifesta abia după adoptarea regimului respectiv, nu va fi posibil să se stabilească *ex ante* dacă astfel de componente vor contrabalansa în fiecare exercițiu fiscal avantajul conferit prin aplicarea cotei de impozitare preferențiale prevăzute de regimul în cauză. Cu alte cuvinte, dacă nu este posibil să se determine *ex ante* conținutul deducerilor, nu va fi posibil să se știe *ex ante* dacă acestea vor compensa în toate exercițiile fiscale avantajul care rezultă din aplicarea cotei de impozitare preferențiale. Prin urmare, nu va fi posibil să se excludă *ex ante* existența unui astfel de avantaj în fiecare exercițiu fiscal relevant.

105. Numai în cazul în care componentele în discuție, singure sau asociate cu alte elemente ale regimului fiscal în cauză, sunt de natură să neutralizeze întotdeauna și sistematic avantajul care rezultă din aplicarea cotei preferențiale va fi posibil, pe baza unei analize *ex ante*, să se excludă că, din cauza aplicării acestor componente, avantajul menționat se realizează în mod concret în toate exercițiile fiscale.

106. În cazul în care nu aceasta este situația, analiza incidenței concrete a unor astfel de factori asupra avantajului nu va putea fi efectuată în raport cu momentul adoptării măsurii, ci incidența lor va putea fi evaluată numai *ex post*, la momentul eventualei recuperări a ajutorului.

107. Așadar, astfel de componente, în calitate de elemente ale regimului fiscal, nu vor putea fi în mod cert ignorate în cadrul analizei regimului fiscal în discuție. Totuși, acestea nu vor putea fi luate în considerare în analiza *ex ante* a unui astfel de regim cu privire la existența avantajului. Incidența factorilor menționați va fi, în schimb, relevantă pentru a stabili cuantificarea ajutorului și, prin urmare, eventuala sa materializare în mod concret, ceea ce, după cum s-a arătat la punctul 80 de mai sus, se distinge de analiza *ex ante* privind constatarea existenței avantajului [68].

3) Cu privire la analiza Comisiei privind regimul fiscal aplicabil entităților fără scop lucrativ

108. În speță, după cum reiese din cuprinsul punctului 97 de mai sus, Tribunalul a constatat că în mod corect a stabilit Comisia că regimul fiscal derogatoriu prevedea aplicarea unei cote de impozitare preferențiale pentru cluburile beneficiare ale acestui regim, ceea ce este în sine de natură să le plaseze într-o situație financiară mai favorabilă decât cea a cluburilor supuse regimului fiscal general.

109. În plus, este cert că, din moment ce nu este posibil să se stabilească *ex ante* incidența concretă a deducerilor fiscale pentru reinvestirea profiturilor excepționale, pe baza unei analize în raport cu momentul adoptării regimului în cauză, Comisia nu era în măsură să stabilească anticipat și pentru fiecare exercițiu fiscal nivelul precis de impozitare aferent regimului fiscal derogatoriu [69]. Prin urmare, ea nu era în măsură să excludă că, din cauza aplicării deducerilor fiscale pentru reinvestirea profiturilor excepționale, cluburile cărora li se aplica acest regim fiscal ar fi beneficiat în fiecare exercițiu fiscal de o impozitare mai redusă în raport cu celelalte cluburi. Cu alte cuvinte, Comisia nu putea să excludă

67 Astfel cum pot fi alegerile de politică comercială ale beneficiarului scutirii sau stabilirea unor cote de impozitare de către autoritățile teritoriale, precum în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, în special punctele 20-23).

68 A se vedea în același sens Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:554, punctul 51).

69 A se vedea în același sens Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punctul 19).

pentru fiecare exercițiu fiscal existența avantajului pentru cluburile beneficiare ale cotei de impozitare preferențiale. În această privință arătăm de asemenea că nu se contestă faptul că deducerea în discuție nu era concepută astfel încât să garanteze o neutralizare sistematică, în toate exercițiile fiscale, a avantajului conferit prin aplicarea unei cote de impozitare preferențiale[70].

110. În acest context, după cum reiese din cuprinsul punctelor 104-107 de mai sus, Comisia nu putea – și, prin urmare, nu putea fi obligată – să țină seama de astfel de deduceri la momentul constatării existenței avantajului, ci ele trebuiau, mai degrabă, să fie luate în considerare la momentul cuantificării ajutorului, pentru a verifica materializarea sa efectivă în diversele exerciții fiscale relevante.

111. Contrar celor reținute de Tribunal, o eventuală luare în considerare a deducerilor în discuție nu ar fi putut determina Comisia să constate, pe baza unei analize *ex ante*, că posibilitățile limitate de deducere din cadrul regimului entităților fără scop lucrativ contrabalansează întotdeauna, și anume în fiecare exercițiu fiscal, avantajul obținut din aplicarea unei cote de impozitare preferențiale, excluzând astfel existența unui avantaj în toate exercițiile fiscale.

112. În această privință arătăm de asemenea că, la momentul constatării capacității măsurii de a conferi un avantaj beneficiarilor pe baza unei analize *ex ante*, Comisia era cu atât mai puțin obligată să verifice dacă, prin luarea în considerare a tuturor exercițiilor fiscale în cauză, impozitul total rezultat din aplicarea regimului fiscal derogatoriu era mai mare sau mai mic decât cel rezultat din aplicarea regimului general.

113. Astfel, trebuie să se arate că, pe lângă imposibilitatea unei asemenea verificări *ex ante*, fiind imposibil să se stabilească *ex ante* nivelul și, prin urmare, impactul deducerilor în cauză pentru fiecare exercițiu fiscal, excepția de la regimul general aplicabilă cluburilor de fotbal, din care decurgea aplicarea în privința cluburilor beneficiare a cotei de impozitare preferențiale prevăzute de regimul fiscal al entităților fără scop lucrativ, fusese concepută pentru o perioadă nedeterminată[71]. Rezultă că stabilirea efectelor cumulative ale impozitării diferite rezultate din aplicarea celor două regimuri distincte (cel general al SAS și cel derogatoriu al entităților fără scop lucrativ) – și, prin urmare, a eventualei existențe a unei compensări globale a avantajelor care rezultă dintr-o impozitare mai favorabilă în anumite exerciții fiscale cu dezavantajele care rezultă dintr-o impozitare nefavorabilă în alte exerciții fiscale – ar fi putut să fie efectuată numai *ex post*, la momentul în care regimul derogatoriu ar fi încetat să fie aplicat.

114. În opinia noastră, din ansamblul considerațiilor care precedă reiese că este afectată de o eroare de drept concluzia Tribunalului potrivit căreia Comisia nu putea reține existența unui avantaj rezultat din aplicarea unei cote de impozitare preferențiale în privința cluburilor beneficiare ale regimului fiscal pentru entitățile fără scop lucrativ fără a demonstra că plafonarea deducerilor fiscale la un nivel mai puțin avantajos în raport cu SAS prevăzută de acest regim nu compensează avantajul obținut din aplicarea cotei menționate.

70 După cum reiese din cuprinsul punctelor 35 și 44 de mai sus, FC Barcelona și Regatul Spaniei se limitează la a susține că sistemul spaniol prevedea cote nominale de impozitare și deduceri aplicabile concepute pentru a viza neutralitatea fiscală și pentru a face în așa fel încât cota efectivă de impozitare aplicabilă entităților fără scop lucrativ și entităților comerciale să fie aceeași. Din înscrisurile depuse nu reiese însă că acestea ar contesta argumentul Comisiei potrivit căruia deducerile în cauză nu erau de natură să neutralizeze în toate exercițiile fiscale avantajul conferit prin aplicarea unei cote de impozitare preferențiale. În ceea ce privește argumentul formulat de FC Barcelona potrivit căruia regimul fiscal aplicabil entităților comerciale analizat în ansamblul său ar fi fost mai favorabil pentru acest club, a se vedea punctele 112 și 113 de mai jos.

71 A se vedea prin analogie Hotărârea France Télécom, punctul 50, în cazul căreia regimul special de impozitare fusese de asemenea conceput pentru o perioadă nedeterminată. În această privință, regimul menționat se distingea însă de cel din prezenta speță, astfel cum se arată la punctele 74 și 75 din hotărârea atacată.

115. Rezultă de asemenea că, întrucât Comisia nu este obligată să ia în considerare astfel de deduceri la momentul constatării existenței unui avantaj, acestei instituții nu i se poate reproșa, pe de o parte, că nu a solicitat informații suplimentare, cu încălcarea obligației sale de diligență, și, pe de altă parte, că nu a dovedit în mod corespunzător existența unui avantaj, ca urmare a neluării în considerare a deducerilor în cauză.

116. În această privință trebuie să se mai arate că împrejurarea, corect evidențiată de Tribunal la punctul 60 din hotărârea atacată, că prevederea unei deduceri fiscale poate, în anumite condiții, să constituie ea însăși un ajutor nu contrazice cu nimic considerația că, în cazul în care conținutul unei deduceri nu poate fi verificat *ex ante*, deducerea respectivă nu poate fi luată în considerare în cadrul unei analize în raport cu momentul adoptării regimului fiscal în cauză pentru a exclude în orice caz avantajul conferit prin aplicarea unei cote fiscale preferențiale. În plus, tot în ceea ce privește punctul 60 din hotărârea atacată, într-un caz precum cel menționat la punctul 109 de mai sus, evaluarea impactului eventualei ajustări în timp a posibilității de reportare a deducerilor fiscale va fi efectuată, însă la momentul recuperării ajutorului.

117. Concluziile la care am ajuns la punctele 114 și 115 de mai sus nu sunt, în opinia noastră, repuse în discuție de celelalte argumente formulate de FC Barcelona și de Regatul Spaniei.

118. În ceea ce privește, în primul rând, argumentele formulate de Regatul Spaniei, întemeiate pe autonomia fiscală a statelor membre, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii [72]. Prin urmare, ele trebuie să se abțină de la adoptarea, în acest context, a unor măsuri care pot constitui un ajutor de stat incompatibil cu piața internă.

119. În ceea ce privește, în al doilea rând, cerința, evidențiată în mai multe rânduri atât de FC Barcelona, cât și de Regatul Spaniei, ca în analiza existenței avantajului să fie luată în considerare cota de impozitare efectivă, iar nu doar cea nominală, amintim că, desigur, după cum s-a arătat la punctele 69-71, 100 și 101, Comisia trebuie să țină seama de toate elementele relevante ale regimului fiscal în cauză, iar nu, așadar, numai de cota nominală de impozitare. Totuși, nu este mai puțin adevărat că, așa cum s-a arătat la punctele 104-107 de mai sus, în cazul în care, pe baza examinării unei componente a unui astfel de regim fiscal, nu este posibil *ex ante* să se excludă existența avantajului conferit prin cota de impozitare preferențială, acest element nu poate fi luat în considerare în analiza *ex ante*, ci incidența sa trebuie să fie evaluată în analiza *ex post*, efectuată la momentul recuperării. Același raționament se aplică argumentelor referitoare la creditele fiscale care rezultă din aplicarea unei astfel de componente a regimului fiscal în cauză.

c) Concluzie cu privire la motivul unic de recurs

120. În opinia noastră, din ansamblul considerațiilor care precedă reiese că recursul formulat de Comisie trebuie admis și că hotărârea atacată trebuie, așadar, să fie anulată.

V. Cu privire la acțiunea în fața Tribunalului

121. Potrivit articolului 61 primul paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cazul în care anulează decizia Tribunalului, Curtea poate fie să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul atunci când acesta este în stare de judecată, fie să trimită cauza Tribunalului pentru a se pronunța asupra acesteia.

72 A se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania (C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 47 și jurisprudența citată).

122. Referitor la acest aspect, în ceea ce privește criticile formulate în primă instanță de FC Barcelona, susținut de Regatul Spaniei, în cadrul celui de al doilea motiv al acțiunii, admise de Tribunal prin hotărârea atacată [73], considerăm că ele pot fi analizate în lumina celor arătate la punctele 99-119 de mai sus.

123. În această privință observăm că în decizia în litigiu Comisia a arătat, pe de o parte, în cuprinsul considerentului (68) *in fine*, că, în cadrul regimului fiscal aplicabil entităților fără scop lucrativ, creditul fiscal aferent deducerii fiscale pentru reinvestirea profiturilor excepționale nu se acorda în mod sistematic, ci numai în anumite condiții, care nu se aplică în mod continuu [74], ceea ce implică faptul că el nu este de natură să neutralizeze sistematic și în fiecare exercițiu fiscal avantajul conferit prin cota de impozitare preferențială. Pe de altă parte, în cuprinsul considerentului (95) al deciziei în litigiu, Comisia a precizat de asemenea că impactul efectiv al acestor deduceri va fi luat în considerare la momentul cuantificării ajutorului, verificându-se pentru fiecare exercițiu fiscal eventuala materializare a ajutorului. Se deduce de aici că abordarea adoptată de Comisie în decizia în litigiu este conformă cu considerațiile dezvoltate la punctele 99-113 de mai sus. Rezultă că criticile menționate la punctul precedent trebuie respinse definitiv.

124. Litigiul nu este însă în stare de judecată, astfel încât Curtea nu pare să se poată pronunța definitiv cu privire la celelalte argumente invocate în cadrul celui de al doilea motiv al acțiunii, menționate la punctele 39 și 40 din hotărârea atacată, și nici cu privire la al treilea, la al patrulea și la al cincilea motiv ale acțiunii, invocate în primă instanță de FC Barcelona.

125. În consecință, în opinia noastră, cauza trebuie trimisă Tribunalului pentru a examina aceste argumente și motive ale acțiunii.

VI. Concluzie

126. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să se pronunțe după cum urmează:

1) Anulează Hotărârea Tribunalului Uniunii Europene din 26 februarie 2019, Fútbol Club Barcelona/Comisia (T-865/16, EU:T:2019:113).

2) Trimite cauza spre rejudecare Tribunalului Uniunii Europene.

3) Cererea privind cheltuielile de judecată se soluționează odată cu fondul.

73 A se vedea punctul 38 din hotărârea atacată.

74 A se vedea punctul 15 din prezentele concluzii.