



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 9 novembre 2017¹

Affaire C-233/16

Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) contre Generalitat de Catalunya

[demande de décision préjudicielle formée par le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne)]

« Renvoi préjudiciel – Liberté d'établissement – Impôt régional frappant de grands établissements commerciaux individuels – Effets négatifs indirects, les chaînes commerciales étrangères étant statistiquement plus affectées – Exonération et réduction fiscales en faveur de tiers considérées en tant qu'aide d'État illégale – Incidence de lettres de la Commission européenne sur l'appréciation d'une aide en tant qu'aide d'État illégale »

I. Introduction

1. La présente affaire donne à la Cour l'occasion de préciser la portée de l'interdiction des aides d'État en droit de l'Union. En effet, l'Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Association nationale des grandes entreprises de distribution, Espagne, ci-après « ANGED ») a introduit un recours contre un impôt spécifique frappant de grands établissements commerciaux (ci-après l'« IGEC ») en Catalogne.

2. ANGED et la Commission européenne y voient une restriction à la liberté d'établissement et une aide illégale, bénéficiant notamment aux petits établissements commerciaux, qui ne sont pas soumis à cet impôt. La Cour est donc à nouveau appelée, en l'espèce ainsi que dans deux autres affaires², à prendre position dans le conflit entre, d'une part, la souveraineté fiscale des États membres et, d'autre part, les libertés fondamentales et le droit en matière d'aides d'État.

3. En 2005, la Cour a considéré qu'une taxe française similaire frappant les propriétaires de surfaces de vente supérieures à 400 m² ne soulevait pas d'objection au regard du droit en matière d'aides³. Depuis lors, elle a toutefois continué à développer la notion d'« aide ». La Cour doit par conséquent à nouveau décider s'il convient d'examiner, au regard du droit en matière d'aides, le non-assujettissement à un impôt de propriétaires de magasins de plus petite taille et, si c'est le cas, quelle doit être la portée de cet examen.

¹ Langue originale : l'allemand.

² Il s'agit des affaires jointes C-234/16 et C-235/16 ainsi que C-236/16 et C-237/16.

³ Arrêt du 27 octobre 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657, point 34).

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

4. Le cadre en droit de l'Union est formé, en l'espèce, par l'article 49 TFUE lu en combinaison avec l'article 54 TFUE, par les articles 107 et suivants TFUE ainsi que par le règlement (CE) n° 659/1999⁴, tel que modifié par le règlement (UE) 2015/1589⁵ (ci-après le « règlement n° 659/1999 »).

B. Le droit espagnol

5. L'impôt litigieux dans l'affaire au principal est fondé sur la Ley del Parlament de Catalunya 16/2000 del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (loi 16/2000 du Parlement de Catalogne relative à l'impôt sur les grands établissements commerciaux), du 29 décembre 2000 (ci-après la « loi 16/2000 »).

6. Selon le préambule de la loi 16/2000, l'IGEC est introduit sur l'ensemble du territoire catalan en tant qu'impôt de nature extrafiscale, afin de compenser les incidences territoriales et environnementales pouvant résulter de la concentration de grands établissements commerciaux et de tenir compte des besoins de modernisation et de promotion du commerce en tissu urbain. Cet impôt vise également à rééquilibrer la position concurrentielle des deux types d'entreprises (grandes et petites).

7. Aux termes de l'article 2 (Objet de l'impôt) de la loi 16/2000, l'IGEC grève « la puissance économique particulière de certains établissements commerciaux résultant de leur implantation en tant que grandes surfaces ». Le fait générateur de l'impôt (article 4 de la loi 16/2000) consiste dans l'utilisation de grandes surfaces à des fins commerciales. Il convient d'entendre par là l'utilisation faite par de grands établissements commerciaux individuels, à savoir des établissements disposant d'une surface de vente égale ou supérieure à 2 500 m².

8. Conformément à l'article 5 (Exonérations) de la loi 16/2000, l'utilisation de grandes surfaces par de grands établissements commerciaux individuels vendant des articles de jardinerie, des véhicules, des matériaux de construction, des machines et des fournitures industrielles n'est pas soumise à l'IGEC. Cet impôt est dû par les personnes physiques ou morales propriétaires d'un grand établissement commercial individuel, qu'il se trouve ou non au sein d'un grand établissement commercial collectif (article 6 de la loi 16/2000).

9. La base d'imposition (article 7 de la loi 16/2000) est constituée par la surface totale occupée par le grand établissement commercial individuel, exprimée en mètres carrés. La surface totale est obtenue en additionnant les surfaces suivantes : a) la surface de vente, réduite de 2 499 m² à titre de surface minimale exonérée ; b) la surface destinée aux entrepôts, aux ateliers et aux espaces de production ; c) la surface de stationnement principalement utilisé par les clients, qui est modifiée par l'application d'un coefficient.

⁴ Règlement du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO 1999, L 83, p. 1).

⁵ Règlement du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO 2015, L 248, p. 9).

10. Pour les assujettis qui se consacrent essentiellement à la vente de mobilier, d'articles d'assainissement ou de portes et fenêtres ainsi que pour les centres de bricolage, la base nette d'imposition est réduite de 60 %, conformément à l'article 8 de la loi 16/2000. Le cas échéant, une réduction de 40 % du montant à payer est prévue, conformément à l'article 11 de la loi 16/2000, pour les grands établissements commerciaux individuels accessibles, outre par véhicule privé, par au moins trois moyens de transport public. L'article 12 de la loi 16/2000 dispose que l'IGEC est un impôt périodique. La période d'imposition coïncide avec l'année civile.

11. La cinquième disposition additionnelle de la Ley del Parlament de Catalunya 15/2000 de medidas fiscales y administrativas (loi du Parlement de Catalogne 15/2000 portant mesures fiscales et administratives), du 29 décembre 2000, telle que modifiée par l'article 17 de la Ley del Parlament de Catalunya 31/2002 de medidas fiscales y administrativas (loi du Parlement de Catalogne 31/2002 portant mesures fiscales et administratives), du 30 décembre 2002 (ci-après la « loi 31/2002 ») prévoit :

« Le produit de [l'IGEC], qui ne peut en aucun cas être destiné à des aides spécifiques aux entreprises de vente au détail, est affecté conformément aux critères suivants : a) un minimum de 40 % est affecté aux infrastructures d'équipement municipal et d'urbanisme commercial ; b) un minimum de 30 % est affecté au développement de plans d'action et de dynamisation commerciale dans des zones concernées par l'implantation de grands établissements commerciaux ; c) un minimum de 10 % est affecté au développement de plans d'action environnementaux dans des zones concernées par l'implantation de grands établissements commerciaux. »

III. Le litige au principal

12. Le 21 février 2002, ANGED (une association nationale de grandes entreprises de distribution) a introduit un recours contentieux administratif contre l'IGEC, alléguant la violation de diverses dispositions constitutionnelles et légales espagnoles.

13. Par lettre de 2 octobre 2003 adressée au Royaume d'Espagne, le directeur chargé des aides d'État de la direction générale de la concurrence de la Commission (ci-après la « DG COMP ») a toutefois fait savoir que, après examen de la plainte relative à l'IGEC au regard de l'article 87 CE (désormais article 107 TFUE), il était parvenu à la conclusion que le produit de cet impôt n'était pas affecté à des aides spécifiques aux entreprises commerciales, mais au financement d'infrastructures d'équipement municipal et d'urbanisme commercial, au développement de plans d'action et de dynamisation commerciale ainsi qu'au développement de plans d'action environnementaux. Il était selon lui exclu que les recettes obtenues puissent favoriser une entreprise en particulier ou un secteur d'activité concret (plus précisément le petit commerce urbain), puisqu'elles poursuivaient un objectif d'intérêt général et bénéficiaient à l'ensemble de la société.

14. Le recours contentieux administratif d'ANGED a été rejeté par un arrêt du 27 septembre 2012. Le 12 décembre 2012, ANGED a formé un pourvoi contre cet arrêt devant le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne).

15. Aux mois de février et mai 2013, ANGED a déposé une plainte devant la Commission contre le Royaume d'Espagne, au motif que les dispositions relatives à l'IGEC prévues dans six communautés autonomes seraient contraires au droit de l'Union. Par lettre du 28 novembre 2014 adressée au Royaume d'Espagne, la Commission a fait savoir qu'elle envisageait de considérer les exonérations accordées aux petites entreprises de vente au détail et à certains établissements spécialisés comme des aides d'État illégales. Selon elle, ces exonérations sembleraient accorder un avantage sélectif à certaines entreprises, en ce qu'elles constitueraient une exception au régime général d'imposition (grevant les établissements commerciaux en fonction de la surface occupée).

16. Le Tribunal Supremo (Cour suprême) a alors décidé de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle.

IV. La procédure devant la Cour

17. Le Tribunal Supremo (Cour suprême) a posé les questions suivantes à la Cour :

- « 1) Les articles 49 et 54 TFUE doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'existence d'un impôt régional qui grève l'utilisation de grandes surfaces commerciales individuelles dont la surface de vente est supérieure ou égale à 2 500 m² en raison de l'incidence qu'elles peuvent avoir sur le territoire, l'environnement et le tissu commercial urbain de cette région, s'applique légalement quel que soit le lieu où se trouvent réellement ces établissements commerciaux, hors ou dans le tissu urbain consolidé, et qui, dans la plupart des cas, grève, en pratique, les entreprises d'autres États membres, eu égard au fait que : i) il ne concerne pas les commerçants ayant plusieurs établissements commerciaux d'une surface de vente individuelle inférieure à 2 500 m², quelle que soit la somme totale de la surface de vente de l'ensemble de leurs établissements ; ii) en sont exonérés les grands établissements commerciaux collectifs ; iii) en sont exonérés les établissements commerciaux individuels de jardinerie et de vente de véhicules, de matériaux de construction, de machines et de fournitures industrielles, et iv) il ne porte que sur 40 % de la base nette d'imposition des centres de bricolage ainsi que des établissements qui se consacrent essentiellement à la vente de mobilier, d'articles d'assainissement et de portes et fenêtres ?
- 2) L'article 107, paragraphe 1, TFUE doit-il être interprété en ce sens que constituent des aides d'État interdites, conformément à cette disposition : i) l'exonération totale de l'IGEC [taxe sur les grands établissements commerciaux] des établissements commerciaux individuels dont la surface de vente est inférieure à 2 500 m², des établissements commerciaux collectifs et des établissements commerciaux individuels de jardinerie et de vente de véhicules, de matériaux de construction, de machines et de fournitures industrielles, et ii) l'exonération partielle de l'IGEC des centres de bricolage ainsi que des établissements commerciaux individuels qui se consacrent essentiellement à la vente de mobilier, d'articles d'assainissement et de portes et fenêtres ?
- 3) Si les exonérations totales et partielles de l'IGEC susmentionnées sont des aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, quelle serait la portée temporelle de cette décision, eu égard à l'existence et à la teneur de la lettre, du 2 octobre 2003, du directeur de la DG COMP chargé des aides d'État envoyée à la représentation du Royaume d'Espagne devant l'Union européenne, concernant l'affaire CP 11/01, relative à de prétendues aides accordées par la Communauté autonome de Catalogne en vertu de la loi du Parlement de Catalogne ? »

18. Dans la procédure devant la Cour, ANGED, la Catalogne et la Commission ont déposé des observations écrites sur ces questions et ont pris part à l'audience qui s'est tenue le 6 juillet 2017.

V. En droit

A. Sur la recevabilité

19. La Catalogne considère que les questions préjudicielles sont en partie irrecevables, car la juridiction de renvoi n'a pas fourni les éléments nécessaires aux fins d'une appréciation juridique de l'affaire et que, en outre, il s'agit d'une situation purement interne. La juridiction de renvoi n'aurait notamment pas expliqué dans quelle mesure l'impôt discrimine de facto des entreprises européennes ayant une activité transfrontalière.

20. Ces deux griefs ne sont pas convaincants. Les éléments essentiels aux fins de l'appréciation juridique au regard du droit de l'Union sont réunis (voir ci-avant). L'appréciation de l'incidence négative effective est une question de droit devant être examinée en dehors du cadre de la recevabilité. On ne saurait non plus considérer que la question de savoir si un impôt frappant des établissements commerciaux de plus grande taille affecte en particulier des entreprises étrangères, entravant donc l'exercice par ces dernières de leur liberté d'établissement en Espagne, concerne une situation purement interne.

21. En effet, bien qu'ANGED soit principalement une association nationale d'entreprises de vente au détail espagnoles, la loi 16/2000 est une réglementation qui s'applique également aux entreprises d'autres États membres. Puisque la juridiction de renvoi examine manifestement la validité de cette réglementation, son jugement définitif produira des effets également à l'égard de celles-ci. La Cour a déjà jugé que, dans un tel cas, elle répond aux questions qui lui ont été posées en rapport avec les dispositions du traité relatives aux libertés fondamentales⁶.

22. Le problème qui se pose est toutefois que la requérante au principal est une association de grandes entreprises de vente au détail dont les membres ne pourraient pas refuser de payer l'impôt concerné, même si le non-assujettissement de propriétaires d'établissements commerciaux de plus petite taille était qualifié d'aide d'État illégale. C'est ce qui ressort de la jurisprudence selon laquelle le redevable d'une contribution ne saurait exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres entreprises constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de ladite contribution⁷.

23. Toutefois, puisqu'un impôt doit en règle générale (et également en l'espèce) être affecté à une fin déterminée, il convient toujours d'examiner (voir points 63 et 64 des présentes conclusions) si le produit fiscal obtenu est affecté d'une manière ne soulevant pas d'objection au regard du droit en matière d'aides⁸. Le redevable de l'impôt peut donc également avoir un intérêt à l'examen dudit impôt. Par conséquent, la demande de décision préjudicielle est recevable.

B. Sur la restriction des libertés fondamentales

24. Par sa première question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande si la liberté d'établissement s'oppose à un impôt tel que l'IGEC. Il convient donc de déterminer 1) s'il y a en l'espèce une restriction à la liberté d'établissement qui 2) n'est pas justifiée.

25. Cette question renvoie au mode de fonctionnement de l'IGEC. Le fait générateur de cet impôt est l'existence d'un grand établissement commercial individuel, à savoir un établissement qui dispose d'une surface de vente égale ou supérieure à 2 500 m². Un impôt de 17,429 euros doit être payé pour chaque mètre carré de la surface de vente excédant les 2 499 m² de « surface exonérée » prévus à l'article 7 de la loi 16/2000. Un détaillant individuel ayant une surface de vente de 2 500 m² (sans tenir compte des surfaces d'entreposage et de stationnement, qui doivent également être prises en considération proportionnellement) serait donc imposé pour une surface d'un mètre carré.

6 Arrêts du 8 mai 2013, Libert e.a. (C-197/11 et C-203/11, EU:C:2013:288, point 35), et du 15 novembre 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, point 51).

7 Arrêts du 20 septembre 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, point 80 et jurisprudence citée) ; du 27 octobre 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657, points 42 et suiv.) ; du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, points 43 et suiv.), ainsi que du 6 octobre 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, point 21).

8 Sur la pertinence de ce point, voir notamment arrêt du 27 octobre 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657, points 37, 45 et suiv.).

26. Cette surface est en outre modifiée par un coefficient qui augmente en fonction de la taille de la surface (jusqu'à 10 000 m²). Cela conduit à un certain effet progressif de l'impôt. Pour certains types de grands établissements commerciaux individuels, il existe également des réductions ou des exonérations fiscales. En définitive, les établissements commerciaux de plus grande taille doivent supporter, tant en termes absolus que relatifs, une charge fiscale plus lourde que les établissements commerciaux individuels occupant une plus petite surface, bien que tous bénéficient d'une « surface exonérée » de 2 499 m².

1. Sur la restriction à la liberté d'établissement

27. Conformément à l'article 49 TFUE lu en combinaison avec l'article 54 TFUE, la liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice par les ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre⁹. Les restrictions à la liberté d'établissement sont, selon une jurisprudence constante, toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté¹⁰.

28. Cela est en soi le cas pour les impôts et les taxes. Par conséquent, lors de l'examen des libertés fondamentales au regard de telles charges, il importe, selon nous¹¹, que la situation transfrontalière ne soit pas traitée de manière moins favorable que la situation nationale¹².

a) Absence de restriction discriminatoire

29. En l'espèce, il n'y a toutefois d'emblée pas de traitement *différent*. Pour les surfaces de vente de 1 à 2 499 m², il n'y a pas, conformément à l'article 7, sous a), de la loi 16/2000, de différence de traitement entre les établissements commerciaux petits et grands, nationaux ou étrangers. Aucun des établissements ayant cette surface de vente n'est soumis à l'impôt. Le seuil fixé a ici l'effet d'un montant de base exonéré dont bénéficient tous les détaillants. Les établissements commerciaux de plus petite taille (ayant une surface de vente inférieure à 2 500 m²) ne sont pas soumis à l'impôt, ceux de plus grande taille y sont certes soumis, mais pas pour la surface de vente inférieure à 2 499 m². Puisque ce « montant de base exonéré » s'applique aux grands comme aux petits établissements commerciaux, aucun de ces établissements ne fait l'objet d'un traitement le désavantageant. Il n'y a donc pas d'atteinte à la liberté d'établissement.

30. La question de savoir si le non-assujettissement à cet impôt des petits établissements commerciaux constitue une discrimination manifeste ou dissimulée ne se pose que dans l'hypothèse où l'on ne partagerait pas la position précédente.

⁹ Arrêts du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, point 40 et jurisprudence citée) ; du 13 décembre 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, point 18), ainsi que du 21 janvier 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, point 38).

¹⁰ Arrêts du 29 novembre 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, point 36) ; du 21 mai 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, point 34), et du 16 avril 2015, Commission/Allemagne (C-591/13, EU:C:2015:230, point 56 et jurisprudence citée).

¹¹ Voir point 66 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire C (C-122/15, EU:C:2016:65) ; points 28 et 29 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire X (C-498/10, EU:C:2011:870) ; points 83 et 84 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), et point 40 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire X (C-686/13, EU:C:2015:31).

¹² Voir également arrêt du 6 décembre 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, points 51 et 53) ; ordonnance du 4 juin 2009, KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 et C-499/07, EU:C:2009:339, point 80), ainsi que arrêt du 14 avril 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, point 29).

b) À titre subsidiaire : discrimination manifeste ou dissimulée à l'encontre d'entreprises étrangères

31. On ne peut pas identifier en l'espèce de discrimination manifeste à l'encontre d'entreprises étrangères. Au contraire, l'impôt en cause est dû par tout propriétaire d'un « grand établissement commercial individuel » dont la surface de vente excède le seuil de 2 499 m² (article 4 de la loi 16/2000). Ainsi que la Cour l'a déjà jugé¹³, le fait que les investisseurs étrangers préfèrent ouvrir des établissements de plus grande taille en vue de réaliser les économies d'échelle nécessaires pour pénétrer sur un nouveau territoire concerne l'entrée dans un nouveau marché plutôt que la « nationalité » de l'opérateur¹⁴.

32. Sont toutefois également interdites toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat¹⁵ (la discrimination dite dissimulée ou indirecte).

33. Dans l'arrêt *Hervis Sport*, la Cour a jugé que, lorsqu'une base d'imposition dépend du niveau du chiffre d'affaires d'une entreprise, cela peut dans certains cas aboutir en pratique à défavoriser les entreprises ayant leur siège dans d'autres États membres¹⁶. Il s'agissait concrètement d'un impôt spécial frappant des entreprises de vente au détail dont le taux très fortement progressif dépendait du chiffre d'affaires. En outre, pour les entreprises appartenant à un groupe, le chiffre d'affaires pris pour base aux fins du classement dans la tranche d'imposition était le chiffre d'affaires consolidé, et non celui de l'entreprise individuelle. La Cour a jugé qu'il pouvait y avoir discrimination indirecte lorsque *la plupart* des entreprises pour lesquelles l'impôt était le plus progressif en raison de leur chiffre d'affaires élevé faisaient partie d'un groupe lié à un autre État membre¹⁷.

1) Le simple fait d'être affecté de manière prépondérante ne suffit pas

34. Le cas d'espèce n'est toutefois pas comparable à cette affaire. L'IGEC n'est pas fortement progressif et il n'y a pas non plus de cumul des résultats d'un groupe. Le critère est au contraire la taille des différentes surfaces de vente concrètes.

35. À cet égard, se fonder uniquement sur le critère selon lequel des entreprises étrangères doivent être affectées *de manière prépondérante* (suivant l'approche de la Commission et d'ANGED) pour pouvoir considérer qu'il y a discrimination dissimulée au regard des libertés fondamentales n'est, selon nous, pas suffisant¹⁸. Cela empêcherait par exemple un État membre d'introduire un impôt sur les sociétés si, en raison de son évolution historique, plus de 50 % d'entreprises étrangères intervenaient sur son territoire. Le simple fait qu'un grand nombre, voire la majorité, des personnes concernées par l'introduction d'un impôt soient (plus ou moins par hasard) originaires d'autres États membres ne saurait par conséquent constituer en tant que tel une discrimination dissimulée.

13 Arrêt du 24 mars 2011, *Commission/Espagne* (C-400/08, EU:C:2011:172).

14 Arrêt du 24 mars 2011, *Commission/Espagne* (C-400/08, EU:C:2011:172, point 61).

15 Voir, entre autres, arrêts du 5 décembre 1989, *Commission/Italie* (C-3/88, EU:C:1989:606, point 8) ; du 13 juillet 1993, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, point 14) ; du 14 février 1995, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, point 26) ; du 8 juillet 1999, *Baxter e.a.* (C-254/97, EU:C:1999:368, point 10) ; du 25 janvier 2007, *Meindl* (C-329/05, EU:C:2007:57, point 21) ; du 18 mars 2010, *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, point 37) ; du 1^{er} juin 2010, *Blanco Pérez et Chao Gómez* (C-570/07 et C-571/07, EU:C:2010:300, points 117 et 118) ; du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, point 30), ainsi que du 8 juin 2017, *Van der Weegen e.a.* (C-580/15, EU:C:2017:429, point 33) ; voir également point 34 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531).

16 Arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, point 39).

17 Arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, points 39 et suiv.).

18 Voir également à cet égard point 41 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531).

2) Les conditions d'une discrimination dissimulée

36. Il convient donc de préciser les conditions exactes d'une discrimination dissimulée. Se pose ici, d'une part, la question de l'intensité que doit revêtir la corrélation entre le critère de distinction choisi et le siège de la société pour que l'on puisse conclure à une différence de traitement fondée sur le siège. La Cour a, jusqu'à présent, retenu comme critère tant la coïncidence dans la plupart des cas¹⁹ que le simple fait que les non-résidents soient affectés de manière prépondérante²⁰ et a même parlé d'un simple risque d'être affecté²¹. Il semblerait donc que l'on puisse pour l'instant uniquement constater qu'une coïncidence à 100 % entre le critère retenu et le siège de la société n'est pas requise²².

37. D'autre part, ce n'est pas seulement l'intensité de la corrélation requise par la jurisprudence qui est incertaine, mais aussi le point de savoir si cette corrélation doit exister de manière générale²³, résulter de la nature même du critère de distinction, comme l'indiquent de nombreux arrêts²⁴, ou si elle peut reposer sur des situations de fait contingentes²⁵.

38. Selon nous, la reconnaissance d'une discrimination dissimulée en droit fiscal requiert des conditions plus strictes. Elle doit uniquement couvrir les cas dans lesquels, bien qu'il n'y ait pas de discrimination sur le plan strictement formel, les effets sont les mêmes²⁶. Un régime comportant une discrimination dissimulée doit donc, à notre sens, concerner en particulier des entreprises étrangères par nature²⁷ ou de manière prépondérante, comme cela a pu être le cas dans l'arrêt *Hervis Sport*²⁸.

39. On ne saurait toutefois considérer qu'il en va ainsi s'agissant du critère d'une certaine surface de vente, dont le seuil conduit simplement, selon une lettre de la Commission de 2004, à ce que, en Catalogne, au cours d'une année (sur une période donnée de quinze ans), environ 61,5 % des entreprises de vente au détail concernées soient exploitées par des entreprises d'autres États membres (ou ayant des associés originaires d'autres États membres).

40. En outre, la manière dont l'« origine » de ces entreprises²⁹ a été déterminée n'est pas clairement établie. En particulier en droit fiscal, l'origine d'une entreprise est en principe établie en fonction de son siège au sens du lieu de résidence et non selon la nationalité des associés. Dans la mesure où ANGED est une association *nationale* de grandes entreprises de distribution en Espagne, ses membres

19 Voir arrêts du 7 juillet 1988, *Stanton et L'Étoile* 1905 (143/87, EU:C:1988:378, point 9) ; du 13 juillet 1993, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, point 15) ; du 8 juillet 1999, *Baxter e.a.* (C-254/97, EU:C:1999:368, point 13), ainsi que du 22 mars 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, point 32) ; voir également arrêts du 3 mars 1988, *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, point 28) relativement à l'article 95 CEE ; du 26 octobre 2010, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, point 48) relativement à la liberté d'établissement, ainsi que du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, points 39 et suiv.).

20 Voir arrêt du 1^{er} juin 2010, *Blanco Pérez et Chao Gómez* (C-570/07 et C-571/07, EU:C:2010:300, point 119).

21 Voir arrêts du 22 mars 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, point 32), ainsi que du 1^{er} juin 2010, *Blanco Pérez et Chao Gómez* (C-570/07 et C-571/07, EU:C:2010:300, point 119) ; voir également arrêt du 8 mai 1990, *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, point 14) relativement à la libre circulation des travailleurs.

22 Voir, en ce sens, arrêt du 28 juin 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, point 41) relativement à la libre circulation des travailleurs.

23 Voir arrêt du 8 juillet 1999, *Baxter e.a.* (C-254/97, EU:C:1999:368, point 13).

24 Voir arrêts du 8 juillet 1999, *Baxter e.a.* (C-254/97, EU:C:1999:368, point 13) ; du 10 septembre 2009, *Commission/Allemagne* (C-269/07, EU:C:2009:527, point 54) ; du 1^{er} juin 2010, *Blanco Pérez et Chao Gómez* (C-570/07 et C-571/07, EU:C:2010:300, point 119) ; du 28 juin 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, point 41) ; du 5 décembre 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken* (C-514/12, EU:C:2013:799, point 26), ainsi que du 2 mars 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, point 36).

25 Voir arrêt du 5 décembre 1989, *Commission/Italie* (C-3/88, EU:C:1989:606, point 9) ; voir également arrêt du 9 mai 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, point 14) relativement à l'article 95 CEE.

26 Voir déjà, à cet égard, point 40 des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531).

27 Voir notamment, dans le domaine de la liberté d'établissement, arrêt du 1^{er} juin 2010, *Blanco Pérez et Chao Gómez* (C-570/07 et C-571/07, EU:C:2010:300, point 119).

28 Arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), ainsi que points 37 et suiv. des conclusions que nous avons présentées dans l'affaire *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531).

29 Voir également arrêt du 24 mars 2011, *Commission/Espagne* (C-400/08, EU:C:2011:172, point 60), dans lequel la Cour s'est plus fondée sur le « contrôle » et l'« actionnariat » que sur la résidence des entreprises.

pourraient également être considérés comme des entreprises espagnoles. Même en se fondant sur le critère des associés de l'entreprise, le résultat ne serait pas différent. À cet égard, les données fournies par ANGED montrent que « seuls » 52,03 % du produit total de l'impôt proviennent d'entreprises d'autres États membres et que la proportion de leur surface de vente dans la surface totale de vente « imposée » n'est « que » de 46,77 %. Il n'en découle pas que des entreprises d'autres États membres font ici l'objet d'une discrimination de facto, principalement ou structurellement, par rapport à des entreprises espagnoles.

2. À titre subsidiaire : la justification

41. Dans l'hypothèse où il serait toutefois considéré, à l'encontre des considérations précédentes, qu'il y a discrimination déguisée, il conviendrait d'examiner si celle-ci est justifiée. Cet examen ne porte toutefois que sur le non-assujettissement à l'impôt d'établissements commerciaux de plus petite taille. En effet, il ne ressort pas de la demande de décision préjudicielle que ce sont principalement des entreprises nationales qui profitent des exonérations et des réductions dans le cadre de l'IGEC (articles 5 et 8 de la loi 16/2000).

42. Une restriction des libertés fondamentales peut être justifiée pour des raisons impérieuses d'intérêt général, pour autant qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre³⁰.

a) Sur l'existence de raisons impérieuses d'intérêt général

43. L'IGEC vise à l'aménagement du territoire et à la protection de l'environnement (voir point 6 des présentes conclusions). À cet égard, les établissements doivent participer aux coûts des effets externes négatifs qu'ils engendrent de manière disproportionnée (par exemple des coûts spécifiques d'infrastructure), parce qu'ils n'en assument pas la charge de manière proportionnelle. La jurisprudence de la Cour reconnaît les objectifs d'aménagement du territoire³¹ et la protection de l'environnement³² en tant que raisons justificatives.

44. En outre, il convient de se fonder sur la puissance économique particulière, qui est directement liée à l'utilisation de grandes surfaces de vente, et de la réduire. Cela devrait également permettre d'atténuer en partie l'avantage concurrentiel que la taille de leur surface de vente confère aux grands établissements par rapport à des établissements commerciaux de plus petite taille. La Cour n'a selon nous pas encore eu l'occasion de se prononcer sur le point de savoir si une différence de puissance économique (et donc de capacité à supporter des charges financières) peut être considérée comme une raison justifiant une restriction d'une liberté fondamentale. Nous ne souhaitons toutefois pas exclure que, comme pour un tarif progressif, une différence de puissance économique puisse justifier un traitement fiscal distinct³³.

30 Arrêts du 5 octobre 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, point 17) ; du 24 mars 2011, Commission/Espagne (C-400/08, EU:C:2011:172, point 73), et du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, point 42).

31 Arrêts du 1^{er} octobre 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, point 29), et du 24 mars 2011, Commission/Espagne (C-400/08, EU:C:2011:172, point 74).

32 Arrêts du 11 mars 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, point 50), et du 24 mars 2011, Commission/Espagne (C-400/08, EU:C:2011:172, point 74).

33 Voir également à cet égard conclusions que nous avons présentées dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, points 59 et suiv.).

b) Sur le caractère proportionnel de la restriction

45. La restriction doit en outre être propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif³⁴, qui consiste en l'espèce à compenser les incidences territoriales et environnementales pouvant être liées à la construction de grands établissements commerciaux.

1) Sur le caractère approprié de l'impôt

46. Selon la jurisprudence de la Cour, une législation nationale n'est propre à garantir la réalisation de l'objectif invoqué que si elle répond véritablement au souci de l'atteindre d'une manière cohérente et systématique³⁵.

47. À cet égard, le législateur de l'Union dispose d'un large pouvoir d'appréciation dans un domaine qui implique de sa part des choix de nature politique, économique et sociale et dans lequel il est appelé à effectuer des appréciations complexes. Par conséquent, seul le caractère manifestement inapproprié d'une mesure arrêtée en ce domaine, par rapport à l'objectif que l'institution compétente entend poursuivre, peut affecter la légalité d'une telle mesure³⁶.

48. En outre, la Cour tient également compte de la marge d'appréciation dont les États membres disposent lorsqu'ils adoptent des lois générales³⁷. Il est notamment également exigé d'un législateur fiscal qu'il prenne des décisions de nature politique, économique et sociale. Lui aussi³⁸ est appelé à effectuer des appréciations complexes. En l'absence d'harmonisation communautaire, le législateur national dispose, dans le domaine du droit fiscal, d'un certain pouvoir d'appréciation pour établir un impôt frappant des établissements commerciaux. Par conséquent, pour satisfaire à l'exigence de cohérence, il suffit que l'IGEC ne soit pas manifestement inapproprié pour atteindre l'objectif visé.

49. L'IGEC grève particulièrement des établissements commerciaux occupant de grandes surfaces. Cela repose manifestement sur la supposition que ces établissements attirent un flux plus élevé de clients et de livraisons de marchandises. Il est possible que ce flux plus élevé de clients et de livraisons de marchandises engendre plus de bruit et d'émissions atmosphériques, et ait donc une incidence plus lourde sur l'environnement. Par conséquent, une loi qui grève plus fortement, au moyen d'un impôt, des établissements commerciaux produisant plus de bruit et d'émissions atmosphériques semble apte à inciter à préférer l'exploitation d'entreprises de vente au détail de plus petite taille, qui produisent (considérées individuellement) moins d'émissions.

34 Arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, point 35) ; du 13 décembre 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, point 23) ; du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 47) ; du 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, point 27) ; du 29 novembre 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, point 42), ainsi que du 17 juillet 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, point 25).

35 Arrêts du 17 novembre 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, point 42) ; du 12 juillet 2012, HIT et HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, point 22 et jurisprudence citée), ainsi que du 11 juin 2015, Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, point 64).

36 Arrêts du 10 décembre 2002, British American Tobacco (Investments) et Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, point 123 et jurisprudence citée), ainsi que du 4 mai 2016, Pologne/Parlement et Conseil (C-358/14, EU:C:2016:323, point 79).

37 Arrêt du 24 mars 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, point 61) ; du 21 septembre 1999, Läära e.a. (C-124/97, EU:C:1999:435, points 14 et 15), ainsi que du 6 novembre 2003, Gambelli e.a. (C-243/01, EU:C:2003:597, point 63) – tous en matière de jeux de hasard ; arrêt du 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur et Factortame (C-46/93 et C-48/93, EU:C:1996:79, points 48 et suiv.) en matière de législation alimentaire.

38 Concernant le critère d'appréciation comparable lors de l'examen de l'action des institutions de l'Union et de celle des États membres, voir également arrêt du 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur et Factortame (C-46/93 et C-48/93, EU:C:1996:79, point 47).

50. Puisque les entreprises de plus petite taille sont également plus faciles à intégrer en termes d'aménagement du territoire, cette approche est également conforme à l'idée d'une répartition raisonnable et juste de l'espace limité. Dans cette mesure, la loi est également propre à protéger l'environnement et à atteindre, de manière cohérente et systématique, les objectifs d'aménagement du territoire³⁹.

51. Le fait que l'IGEC ne distingue pas entre la construction d'une entreprise de vente au détail en milieu urbain ou rural est à cet égard dénué d'importance. Quel que soit leur emplacement, de grands établissements commerciaux attirent plus de clients et entraînent plus de livraisons de marchandises que des établissements commerciaux de plus petite taille. Il en va de même s'agissant du non-assujettissement à l'impôt des établissements commerciaux collectifs dont les établissements commerciaux individuels n'excèdent pas le seuil fixé. Il n'en résulte pas que l'impôt est inapproprié, mais qu'il tient compte de la forme d'organisation distincte de plusieurs petits établissements commerciaux par rapport à un grand établissement commercial.

52. La différenciation entre les établissements commerciaux individuels et collectifs et l'absence de différenciation entre les établissements situés en milieu urbain et ceux situés en milieu rural montrent uniquement que l'impôt pourrait éventuellement être mieux conçu d'un point de vue environnemental afin d'atteindre les objectifs précités de manière encore plus ciblée. Cela ne signifie toutefois pas que cet impôt est manifestement inapproprié pour atteindre ces objectifs.

2) Sur le caractère nécessaire de l'impôt

53. Il convient donc de déterminer si l'impôt (lié à une surface de vente de 2 500 m²) est également nécessaire à la réalisation de ces objectifs.

54. Lors de l'examen de la nécessité au regard de la proportionnalité, il y a lieu, selon la jurisprudence de la Cour, de tenir compte du fait que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante et que les inconvénients causés ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés⁴⁰.

55. À cet égard, rappelons également que, s'il incombe à l'État membre invoquant une raison impérieuse d'intérêt général pour justifier une restriction à une liberté de circulation de démontrer que sa réglementation est appropriée et nécessaire pour atteindre l'objectif légitime poursuivi, cette charge de la preuve ne saurait aller (déjà dans le cadre d'une procédure en manquement) jusqu'à exiger que cet État membre démontre, de manière positive, qu'aucune autre mesure imaginable ne permet de réaliser ledit objectif dans les mêmes conditions⁴¹. Il doit a fortiori en aller ainsi dans le cadre d'une procédure de décision préjudicielle.

56. Les seuils ont cette particularité que l'on peut toujours se demander pourquoi le seuil retenu n'a pas été par exemple de 2 000 ou de 3 000 m², au lieu du seuil de 2 500 m² choisi par la loi. Cette question se pose toutefois à l'égard de n'importe quel seuil et, selon nous, seul le législateur démocratiquement légitimé peut y répondre. Contrairement à l'opinion de la Commission, le législateur ne doit à cet égard pas démontrer de manière empirique comment il a établi ce seuil et peu importe de savoir si, selon la Commission, ce seuil est convaincant ou même « correct », pour autant qu'il ne soit pas manifestement erroné, ce qui ne semble pas être le cas en l'espèce.

39 Voir également, relativement à une loi comparable, arrêt du 24 mars 2011, Commission/Espagne (C-400/08, EU:C:2011:172, point 80).

40 Voir notamment arrêts du 11 juillet 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, point 21) ; du 8 juillet 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, point 45) ; du 22 janvier 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, point 50) ; du 15 février 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 54) ; du 4 mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, point 48), et du 30 juin 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, point 33).

41 Voir arrêts du 23 octobre 1997, Commission/Pays-Bas (C-157/94, EU:C:1997:499, point 58) ; du 10 février 2009, Commission/Italie (C-110/05, EU:C:2009:66, point 66), et du 24 mars 2011, Commission/Espagne (C-400/08, EU:C:2011:172, point 75).

57. Un seuil plus élevé serait peut-être une mesure moins contraignante, mais, du point de vue de l'État membre, elle ne serait pas aussi appropriée. Il est indéniable que les entreprises de vente au détail de plus grande taille posent de plus grands défis en termes de planification urbanistique et de prise en considération de questions environnementales. Il ne fait également aucun doute que la taille des établissements commerciaux est un indice d'un plus grand chiffre d'affaires et par conséquent aussi d'une plus grande puissance économique (et donc d'une plus grande capacité financière). On ne saurait non plus considérer comme manifestement erroné que des entreprises de vente au détail de plus grande taille profitent plus de l'infrastructure d'une ville que des établissements de plus petite taille. Par conséquent, la surface de vente d'établissements commerciaux est un critère pertinent pour atteindre les objectifs législatifs.

58. Enfin, contrairement à l'opinion de la Commission et d'ANGED, les exigences urbanistiques légales à respecter en cas de construction d'un établissement commercial ne sont pas aussi appropriées en vue de faire participer financièrement les assujettis aux incidences externes de grands établissements commerciaux ou d'inciter à ouvrir de préférence des établissements commerciaux de plus petite taille.

3) Sur le caractère approprié de l'impôt

59. Les restrictions à une liberté fondamentale doivent en outre également être appropriées à l'objectif poursuivi⁴². Cela requiert que la restriction et ses conséquences ne soient pas démesurées par rapport aux buts visés (dignes de protection)⁴³. En définitive, cela exige une mise en balance concrète des conséquences tenant compte de l'importance abstraite du bien juridique protégé (ici l'environnement et l'aménagement du territoire) et du bien juridique affecté⁴⁴ (ici hypothétiquement l'exercice d'une liberté fondamentale).

60. En l'espèce, l'impôt n'est pas démesuré par rapport aux buts visés. D'une part, la charge n'est pas élevée au point qu'une activité économique ne serait plus possible (effet dit asphyxiant). Les premiers 2 499 m² ne sont notamment pas grevés et l'impôt peut, selon les autorités catalanes, être déduit de l'assiette de l'impôt espagnol sur le revenu. D'autre part, des réductions sont proposées lorsque les établissements commerciaux sont accessibles par deux moyens de transport public ou plus (article 11 de la loi 16/2000). En outre, la protection de l'environnement ainsi que l'aménagement du territoire sont des biens juridiques de grande importance dans la vie en société, voire même de très grande importance s'agissant de la protection de l'environnement (comme indiqué expressément à l'article 11 TFUE, à l'article 3, paragraphe 3, TUE et à l'article 37 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne)⁴⁵. Par conséquent, même une restriction (dissimulée) à la liberté d'établissement serait justifiée.

C. Sur l'existence d'une aide

61. Concernant la deuxième question préjudicielle, il convient d'examiner si les dispositions de la loi 16/2000 doivent être considérées comme constituant une aide illégale au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

42 Arrêts du 11 octobre 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, point 82 et jurisprudence citée), et du 21 décembre 2011, Commission/Pologne (C-271/09, EU:C:2011:855, point 58).

43 Arrêts du 12 juillet 2001, Jippes e.a. (C-189/01, EU:C:2001:420, point 81) ; du 9 novembre 2010, Volker und Markus Schecke et Eifert (C-92/09 et C-93/09, EU:C:2010:662, points 76 et suiv.) ; du 22 janvier 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, point 50), ainsi que du 30 juin 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, point 33).

44 Dans le même sens, voir arrêt du 9 novembre 2010, Volker und Markus Schecke et Eifert (C-92/09 et C 93/09, EU:C:2010:662, points 76 et suiv.).

45 Arrêt du 22 décembre 2008, British Aggregates/Commission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, point 91).

1. Invocation de l'existence d'une aide afin d'éviter une dette fiscale

62. Il convient tout d'abord d'indiquer que la Cour a déjà jugé à plusieurs reprises que les redevables d'une contribution ne sauraient exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres personnes constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de ladite contribution⁴⁶.

63. Il en irait toutefois différemment si l'impôt et l'exonération prévue faisaient *partie intégrante d'une mesure d'aide*. Il doit pour cela exister un lien d'affectation contraignant entre l'impôt et l'aide en vertu de la réglementation nationale pertinente, en ce sens que le produit de l'impôt est nécessairement affecté au financement de l'aide et influence directement l'importance de celle-ci et, par voie de conséquence, l'appréciation de la compatibilité de cette aide avec le marché commun⁴⁷.

64. À cet égard, il peut être constaté (comme la Commission l'a indiqué dans sa lettre du 2 octobre 2003) que le produit de l'impôt en cause en l'espèce n'est pas affecté à des aides spécifiques aux entreprises commerciales, mais au financement d'infrastructures d'équipement municipal et d'urbanisme commercial, au développement de plans d'action et de dynamisation commerciale ainsi qu'au développement de plans d'action environnementaux. Il est donc exclu, ainsi que la Commission l'affirmait à l'époque, que les recettes obtenues puissent favoriser une entreprise en particulier ou un secteur d'activité concret, puisqu'elles poursuivent un objectif d'intérêt général et bénéficient à l'ensemble de la société.

65. Partant, il y a lieu de conclure que les entreprises redevables de cet impôt ne peuvent invoquer devant les juridictions nationales l'illégalité de l'« exonération fiscale » accordée pour se soustraire au paiement de cet impôt ou obtenir son remboursement. Or, si elles ne peuvent pas l'invoquer, toute autre considération quant à l'éventuelle existence d'une aide est superflue. Le contrôle de la légalité d'une aide accordée sous forme du non-assujettissement à l'impôt d'entreprises de vente au détail de plus petite taille serait donc réservé à la Commission dans le cadre d'une procédure en matière d'aides ordinaire conformément à l'article 108 TFUE.

66. Toutefois, puisque la juridiction de renvoi n'examine pas les avis d'imposition mais la loi fondant l'imposition de telle manière que d'autres personnes qu'ANGED pourraient également être concernées, d'autres considérations relatives à l'article 107 TFUE devraient à tout le moins être utiles à la juridiction de renvoi.

2. Les éléments constitutifs d'une aide

67. Dans de telles conditions, il convient d'examiner si 1) le non-assujettissement des propriétaires d'entreprises de vente au détail de plus petite taille, 2) l'exonération accordées à certaines entreprises de vente au détail de plus grande taille ou 3) la réduction dont bénéficient certaines entreprises de vente au détail de plus grande taille doit être considérée comme constituant une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

⁴⁶ Arrêts du 20 septembre 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, point 80) ; du 27 octobre 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657, points 42 et suiv.) ; du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, points 43 et suiv.), ainsi que du 6 octobre 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, point 21).

⁴⁷ Arrêts du 25 juin 1970, France/Commission (47/69, EU:C:1970:60, points 16/17 et suiv.) ; du 13 janvier 2005, Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, point 26), ainsi que du 27 octobre 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657, point 40).

68. Selon une jurisprudence constante de la Cour, la qualification d'« aide d'État », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, requiert, premièrement, qu'il s'agisse d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État, deuxièmement, que cette intervention soit susceptible d'affecter les échanges entre les États membres, troisièmement, qu'elle accorde un avantage sélectif à son bénéficiaire et, quatrièmement, qu'elle fausse ou menace de fausser la concurrence⁴⁸.

a) Sur la notion d'avantage

69. S'agissant du point de savoir si le régime en cause dans la procédure au principal doit s'analyser comme accordant un avantage à son bénéficiaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, sont considérées comme des aides d'État les interventions qui, sous quelque forme que ce soit, sont susceptibles de favoriser directement ou indirectement des entreprises, ou qui doivent être considérées comme un avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché⁴⁹.

70. Un traitement fiscal avantageux qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables peut également relever de l'article 107, paragraphe 1, TFUE⁵⁰.

71. Ainsi, sont notamment considérées comme des aides les interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui *normalement* grèvent le budget d'une entreprise et qui, de ce fait, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques⁵¹.

72. Concernant le non-assujettissement à l'impôt d'établissements commerciaux de plus petite taille, il convient de constater que, en vertu de l'article 4 de la loi 16/2000, seuls les établissements commerciaux ayant une surface de vente égale ou supérieure à 2 500 m² sont soumis à l'impôt. L'idée sous-jacente est que, à partir de cette taille, il y a une présomption (fortement standardisée) d'existence d'une certaine puissance économique (voir article 2 de la loi 16/2000). Dans des conditions normales de marché ainsi que selon la volonté du législateur régional espagnol, les établissements commerciaux de plus petite taille (en dessous du seuil de 2 500 m² prévu à l'article 4, paragraphe 3, de la loi 16/2000) ne sont pas imposés. Il n'y a donc pas pour eux d'allègement de charges que des établissements commerciaux de plus petite taille auraient *normalement* dû supporter. Même des établissements commerciaux de plus grande taille ne doivent pas supporter de charge au titre des premiers 2 499 m² de leur surface de vente. Il n'y a donc à nouveau (voir à cet égard points 29 et 30 des présentes conclusions) ni traitement désavantageux ni avantage économique que des établissements commerciaux de plus petite taille n'auraient pas obtenu dans des conditions normales de marché.

48 Arrêts du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 40) ; du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group SA e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 53), ainsi que du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 38).

49 Arrêts du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 21), ainsi que du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 65).

50 Voir notamment arrêts du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 14) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 72), arrêt du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23).

51 Arrêts du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 13) ; du 19 mars 2013, Bouygues et Bouygues Télécom/Commission e.a. et Commission/France e.a. (C-399/10 P et C-401/10 P, EU:C:2013:175, point 101) ; du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, point 33), ainsi que du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 66).

73. Par conséquent, le non-assujettissement des petits établissements commerciaux ne saurait constituer une aide. Pourrait tout au plus être considéré comme constituant un tel avantage le taux réduit d'imposition ou l'exonération de certains établissements commerciaux de plus grande taille (conformément à l'article 5 de la loi 16/2000, cela concerne notamment les établissements vendant des matériaux de construction, et, aux termes de l'article 8 de la loi 16/2000, les centres de bricolage). Cet avantage devrait toutefois également être sélectif.

b) Sur le caractère sélectif de l'avantage

74. À cet égard, il convient d'examiner si 1) l'exonération fiscale de certaines entreprises de vente au détail de plus grande taille ou 2) la réduction fiscale accordée à certaines entreprises de vente au détail de plus grande taille « favoris[e] certaines entreprises ou certaines productions » au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, constituant donc un « avantage sélectif » au sens de la jurisprudence de la Cour.

75. À titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la Cour considérerait que le non-assujettissement à l'impôt d'établissements commerciaux de plus petite taille constitue lui aussi un avantage que ceux-ci n'auraient pas obtenu dans des conditions normales de marché, il convient également d'examiner si 3) le non-assujettissement à l'impôt des propriétaires d'entreprises de vente au détail de plus petite taille doit être considéré comme constituant un tel « avantage sélectif ».

1) La sélectivité en droit fiscal

76. L'examen de cette sélectivité soulève de sérieuses difficultés dans les régimes fiscaux des États membres⁵².

77. La jurisprudence de la Cour part systématiquement du principe qu'un régime fiscal n'est pas sélectif lorsqu'il profite indistinctement à l'ensemble des opérateurs économiques⁵³. Toutefois, le simple fait que seules les entreprises remplissant les conditions d'obtention d'un avantage fiscal puissent en bénéficier ne saurait, également selon la jurisprudence, conférer un caractère sélectif à ce régime⁵⁴.

78. C'est pourquoi la Cour a défini des conditions spécifiques afin d'établir la sélectivité d'avantages fiscaux. L'élément en définitive déterminant est de savoir si les conditions d'obtention de l'avantage fiscal prévues par le régime fiscal national sont choisies de manière non discriminatoire⁵⁵. Cela suppose, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné. C'est par rapport à ce régime fiscal commun ou « normal » qu'il convient, dans un second temps, d'apprécier l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause.

⁵² Voir notamment demande de décision préjudicielle du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) (ordonnance du 30 mai 2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381) relative à la clause dite sur les groupes d'entreprises de l'article 6a de la Grunderwerbsteuergesetz (loi allemande relative à l'impôt sur les acquisitions immobilières), actuellement pendante devant la Cour sous le numéro d'affaire C-374/17.

⁵³ Voir notamment arrêts du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, point 35) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 73) ; du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 39) ; du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23), ainsi que du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group SA e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 53 et suiv.).

⁵⁴ Voir, en ce sens, notamment arrêts du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 42), ainsi que du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group SA e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 59).

⁵⁵ Voir également, en ce sens, arrêts du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, point 53), ainsi que du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group SA e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 54) ; expressément également, hors du champ du droit fiscal, arrêt du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, points 53 et 55).

79. C'est le cas lorsque cette mesure déroge au système commun, en ce qu'elle introduit des distinctions entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au régime fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable⁵⁶. Toutefois, même lorsqu'il remplit ces conditions, l'avantage peut être justifié par la nature ou l'économie générale du système dans lequel il s'inscrit, notamment lorsqu'une mesure fiscale résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du régime fiscal national⁵⁷.

80. Une telle appréciation spécifique est nécessaire aux fins de la constatation de la sélectivité de mesures fiscales, car, à la différence de subventions au sens strict sous forme de prestations en argent, les avantages fiscaux apparaissent dans le cadre d'un régime fiscal auquel les entreprises sont, de manière générale, constamment et obligatoirement soumises. À cet égard, les régimes fiscaux contiennent des différenciations sous diverses formes, qui visent en général uniquement à réaliser les objectifs précis de l'impôt. De telles différenciations « avantageuses », qui ne sont pas des subventions au sens strict, ne peuvent toutefois, selon la jurisprudence, être qualifiées d'aide que lorsqu'elles équivalent à des subventions au sens strict de par leur nature et leurs effets⁵⁸.

81. Ainsi, c'est seulement lorsqu'un État membre utilise son régime fiscal préexistant pour distribuer des prestations en argent à des fins étrangères à ce régime fiscal qu'il existe une raison d'assimiler ces avantages fiscaux à des subventions au sens strict⁵⁹.

82. La Cour procède à cet égard à un contrôle de cohérence, une incohérence indiquant en définitive l'existence d'un abus. La différence est que, cette fois, la question posée n'est pas de savoir si l'assujetti choisit un montage abusif pour se soustraire à l'impôt, mais si (objectivement) l'État membre « abuse » de son droit fiscal pour subventionner des entreprises individuelles en éludant le droit en matière d'aides.

83. Il en ressort qu'il est tout d'abord nécessaire, aux fins de constater le caractère sélectif d'un avantage fiscal au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, qu'existe une différence de traitement injustifiable dans le cadre du régime fiscal de l'État membre. À cet égard, il est essentiel de déterminer si cette différenciation résulte de la nature ou de l'économie du système dans lequel elle s'inscrit⁶⁰.

84. En outre, cette différence de traitement non justifiée devrait, aux termes de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, favoriser soit certaines entreprises, soit certaines productions. C'est pourquoi la Cour a constaté, notamment dans l'arrêt Gibraltar, qu'une mesure fiscale doit caractériser les entreprises bénéficiaires en vertu des propriétés qui leur sont spécifiques en tant que catégorie privilégiée⁶¹.

56 Voir arrêts du 17 novembre 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709) ; du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 49) ; du 29 mars 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, point 42) ; du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 19) ; du 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 35) ; du 21 décembre 2016, *Commission/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, points 49 et 58) ; du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group SA e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 54), ainsi que du 21 décembre 2016, *Commission/Aer Lingus et Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P et C-165/15 P, EU:C:2016:990, point 51).

57 Voir arrêt du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, points 65 et 69), et du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 22) ; voir également, en ce sens, notamment arrêts du 2 juillet 1974, *Italie/Commission* (173/73, EU:C:1974:71, point 33) ; du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, point 42) ; du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 145), et du 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, points 42 et 43).

58 Voir notamment arrêt du 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité* (30/59, EU:C:1961:2, p. 43) ; du 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, point 29) ; du 19 mars 2013, *Bouygues et Bouygues Télécom/Commission e.a. et Commission/France e.a.* (C-399/10 P et C-401/10 P, EU:C:2013:175, point 101), ainsi que du 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 22).

59 Voir également, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, points 22 à 27).

60 Arrêts du 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 42), ainsi que du 27 juin 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, point 71).

61 Voir arrêt du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 104).

85. Dans l'arrêt *World Duty Free Group*⁶², cette constatation a certes été, à première vue, quelque peu relativisée⁶³. Dans cette affaire, un régime fiscal qui prévoyait des avantages fiscaux (une période d'amortissement courte) pour tous les assujettis prenant des participations dans des entreprises étrangères avec une survaleur (goodwill) a été qualifié de sélectif, car d'autres assujettis prenant des participations dans des entreprises nationales ne pouvaient amortir la survaleur qu'au cours d'une plus longue période. Puisque les assujettis ne sont pas en tant que tel une certaine entreprise ou une certaine production, la condition prévue à l'article 107, paragraphe 1, TFUE serait inopérante⁶⁴. Ce arrêt concernait toutefois un cas particulier d'« incitation à l'exportation » des entreprises nationales en vue d'investir à l'étranger au détriment d'entreprises étrangères, contraire à la ratio legis de l'article 111 TFUE. Par conséquent, des subventions spécifiques à l'exportation peuvent être sélectives même si elles s'appliquent à tous les assujettis.

2) Sur le caractère sélectif des différences de traitement concrètes

86. La juridiction de renvoi considère que le régime en cause en l'espèce pourrait constituer un avantage sélectif à plusieurs égards, à savoir en raison de la différence de traitement des établissements commerciaux individuels en fonction de leur taille, de la réduction ou de l'exonération fiscales de certains établissements commerciaux individuels et du non-assujettissement à l'impôt d'établissements commerciaux collectifs.

87. La juridiction de renvoi a en définitive choisi des régimes fiscaux « normaux » différents comme fondement. En effet, lorsqu'elle suppose que le non-assujettissement à l'impôt d'établissements commerciaux individuels de plus petite taille a un caractère sélectif, elle part du principe d'un système de référence qui devrait inclure tous les établissements commerciaux individuels. Lorsqu'elle mentionne le non-assujettissement à l'impôt des établissements commerciaux collectifs, le système de référence est toutefois l'imposition de tous les établissements commerciaux, de quelque type que ce soit. Enfin, s'agissant de l'exonération ou de la réduction fiscales des établissements commerciaux individuels de plus grande taille, le système de référence serait l'ensemble des établissements commerciaux individuels de plus grande taille.

88. Par conséquent, le système de référence est distinct selon la différence de traitement examinée. Cela montre bien, comme la Cour l'a déjà constaté dans l'arrêt *Gibraltar*⁶⁵, que la détermination d'un régime d'imposition « normal » ne saurait être décisive. L'élément déterminant, comme la Cour l'a à nouveau souligné dans l'arrêt *World Duty Free*⁶⁶, est uniquement l'examen de la différence de traitement en cause au regard de l'objectif poursuivi par la loi.

89. Il convient donc déterminer, conformément à la jurisprudence de la Cour, si le régime établi par la loi 16/2000 engendre des différences de traitement qui ne trouvent pas leur raison d'être dans la loi fiscale en tant que telle, mais poursuivent des objectifs étrangers à cette loi (et donc inappropriés)⁶⁷.

62 Arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group SA e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 73, 74, 86 et suiv.).

63 Les points 59 et 86 de cet arrêt ne semblent à cet égard pas très cohérents.

64 C'est ce qui ressort, selon nous, au plus tard, des considérations dans l'arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group SA e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 85 et 86).

65 Voir arrêt du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 90, 91 et 131).

66 Arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group SA e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 54, 67 et 74).

67 Voir expressément arrêt du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 70).

i) L'examen de la finalité de la loi

90. Cela requiert tout d'abord un examen détaillé de l'objectif poursuivi par la loi. Comme indiqué au point 43 des présentes conclusions, la loi vise à la protection de l'environnement, à l'aménagement du territoire et à une participation aux coûts des entreprises présumées avoir, selon une appréciation standardisée, une puissance économique particulière en raison de l'utilisation de grandes surfaces de vente. S'y ajoute une certaine « fonction de redistribution », dans la mesure où les opérateurs ayant une plus forte puissance économique sont plus fortement imposés que ceux ayant une plus faible puissance économique.

ii) Impôt réduit pour les établissements commerciaux occupant de grandes surfaces

91. Concernant la réduction fiscale prévue à l'article 8 de la loi 16/2000 (réduction de 60 % de la base nette d'imposition), il convient de considérer que les vendeurs de mobilier, de fenêtres et de portes ainsi que les centres de bricolage ont en général besoin, en raison de leur gamme de produits, d'une plus grande surface de vente et d'entreposage. À cet égard, par rapport aux grands établissements commerciaux ayant une gamme de produits plus petits, la présomption standardisée que les établissements ayant une plus grande surface de vente ont une puissance économique plus élevée n'est pas entièrement pertinente.

92. S'y ajoute le fait que ces établissements commerciaux ont particulièrement besoin d'une plus grande surface, de sorte qu'ils sont spécifiquement affectés par l'impôt. Puisque le principe de proportionnalité doit être respecté notamment en droit fiscal, la prise en considération de cette charge spécifique par le législateur national est tout à fait compréhensible⁶⁸ et n'est pas manifestement inappropriée au regard de l'objectif visant à grever une puissance économique particulière.

93. Également au regard de l'objectif de protection de l'environnement, il y a lieu de considérer, contrairement à l'opinion d'ANGED, que les assujettis précités n'attirent pas, du fait de leur gamme de produits, autant de clients par mètre carré que d'autres établissements commerciaux. Un client va normalement moins souvent dans un magasin de portes et de fenêtres que dans un supermarché à bas prix ayant la même surface. Cette fréquentation moins élevée de clients entraîne également moins de livraisons de marchandises. Il n'est pas nécessaire de déterminer si c'est vraiment le cas. Le législateur national devant prendre à cet égard une décision prévisionnelle, l'examen d'une telle décision ne peut porter que sur son caractère manifestement erroné (sur le critère d'examen, voir point 48 des présentes conclusions). Une telle erreur manifeste n'apparaît toutefois pas en l'espèce.

94. Relativement à l'objectif d'aménagement du territoire, on ne voit certes pas à première vue pourquoi des centres de bricolage devraient bénéficier d'une réduction d'imposition. Cela est toutefois dénué d'importance, puisqu'il suffit que la différence de traitement puisse être justifiée par l'un des objectifs de la loi. C'est le cas en l'espèce s'agissant de l'imposition en fonction de la puissance économique et de la prise en considération d'incidences négatives sur l'environnement.

iii) Exonération fiscale d'établissements commerciaux occupant des surfaces particulièrement grandes

95. Le raisonnement est similaire pour l'exonération fiscale, prévue à l'article 5 de la loi 16/2000, d'établissements commerciaux vendant des articles de jardinerie, des véhicules, des matériaux de construction, des machines et des fournitures industrielles. Ces entreprises ont besoin, du fait de leur gamme de produits, d'une surface particulièrement grande.

⁶⁸ Voir également arrêt du 4 juin 2015, Commission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, point 65).

96. La présomption de puissance économique particulière liée à l'utilisation de surfaces plus grandes est ici encore plus discutable. À cet égard, l'impôt les frappe encore plus que les autres assujettis. Par conséquent, il est ici aussi compréhensible et pertinent de tenir compte de cette charge particulière. Il en va de même s'agissant du flux de clients et de livraisons de marchandises par rapport à de grands établissements commerciaux « normaux » faisant l'objet d'une fréquentation élevée, comme par exemple les supermarchés à bas prix. Les établissements commerciaux visées à l'article 5 de la loi 16/2000 vendent en général à d'autres entreprises qui achètent de plus grandes quantités, mais fréquentent moins les surfaces de vente.

iv) À titre subsidiaire : le non-assujettissement à l'impôt d'entreprises de vente au détail de plus petite taille

97. La juridiction de renvoi critique également le fait que les établissements commerciaux individuels ayant une surface de vente de moins de 2 500 m² ne sont absolument pas soumis à l'impôt. Conformément à la jurisprudence, un avantage sélectif n'entre toutefois en considération que si cette mesure déroge audit système commun, dans la mesure où elle introduit des distinctions entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable⁶⁹.

98. En l'espèce, il n'y a pas de différence de traitement entre établissements commerciaux de plus petite et de plus grande taille, car les établissements commerciaux de grande taille ne sont pas non plus soumis à l'impôt pour les premiers 2 499 m² de leur surface de vente (voir à cet égard point 72 des présentes conclusions). Par conséquent, tous les établissements commerciaux bénéficient de cet « avantage » du non-assujettissement. Même si les petits établissements commerciaux étaient inclus dans le champ d'application de l'impôt, leur surface de vente de 1 à 2 499 m² ne serait pas non plus imposée, tout comme les grands établissements commerciaux. En outre, les petits et les grands établissements commerciaux ne se trouvent pas dans une situation comparable (voir points 100 et suivants des présentes conclusions). De plus, même si l'on considérait qu'il y a une différence de traitement, elle serait justifiée (voir points 103 et suivants des présentes conclusions).

– Situation factuelle et juridique comparable ?

99. La Cour a souligné, notamment dans l'arrêt *World Duty Free Group*, que les bénéficiaires doivent se trouver, au regard de l'objectif poursuivi par le régime en cause, dans une situation factuelle et juridique comparable et subir ainsi un traitement différencié pouvant en substance être qualifié de discriminatoire⁷⁰.

100. Par conséquent, le non-assujettissement de propriétaires d'entreprises de vente au détail de plus petite taille (individuelles ou faisant partie d'un établissement commercial collectif) n'est pas en soi un avantage sélectif au sens de la notion d'aide visée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE. En effet, cette différenciation est inhérente à l'objectif de la loi, qui consiste à réduire les incidences environnementales et territoriales négatives causées par des établissements commerciaux *de plus grande taille*, en créant une incitation à exploiter des établissements commerciaux de plus petite taille, qui ne sont pas soumis à l'impôt.

69 Voir arrêts du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 49) ; du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 19) ; du 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 35), ainsi que du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group SA e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 54).

70 Arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group SA e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 54) ; auparavant également arrêts du 28 juillet 2011, *Mediaset/Commission* (C-403/10 P, non publié, EU:C:2011:533, point 36) ; du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 75 et 101) ; du 14 janvier 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, point 55), ainsi que du 4 juin 2015, *Commission/MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, point 59).

101. Les établissements commerciaux de plus grande et de plus petite taille se distinguent précisément par leur surface de vente et la puissance économique en découlant ainsi que par le flux de clients et de livraisons de marchandises au mètre carré. Ils ne se trouvent pas, de l'avis de l'État membre (qui n'est ici pas manifestement erroné) dans une situation factuelle et juridique comparable.

102. Il en va, selon nous, de même s'agissant du non-assujettissement, jusqu'à présent, des établissements commerciaux dits collectifs. Puisque ni la puissance économique individuelle du propriétaire concret d'un établissement commercial ni les incidences négatives qu'il cause sur l'environnement n'augmentent uniquement parce qu'il fait partie d'un établissement commercial collectif, il est conforme à l'objectif de loi, contrairement à l'opinion de la Commission, de ne s'être jusqu'à présent fondé que sur le *propriétaire individuel d'un établissement commercial*. Les exploitants ou les locataires d'espaces commerciaux dans un grand centre commercial n'étant quant à eux pas des commerces, le fait qu'ils n'aient jusqu'à présent pas été soumis à l'impôt n'est pas contraire à la logique de la loi.

– À titre subsidiaire : la justification de la différenciation

103. Dans l'hypothèse où la Cour estimerait, en revanche, que la situation factuelle et juridique d'établissements commerciaux petits et de plus grande taille est comparable, il convient d'examiner si la différenciation qui en résulterait peut être justifiée.

104. C'est, selon nous, le cas s'agissant de la taille de la surface de vente. La taille de la surface de vente est un indice (d'une manière n'étant en tout état de cause pas manifestement erronée) d'un certain nombre de produits et de clients, et donc d'un certain flux de clients et de livraisons de marchandises ainsi que du bruit, des émissions atmosphériques et d'autres effets en découlant, qui entraînent des charges spécifiques pour une municipalité. La taille d'un établissement commercial peut également être un indicateur (approximatif) d'un chiffre d'affaires plus élevé et donc d'une plus forte puissance économique et, partant, d'une plus grande capacité économique.

105. Le fait que le nombre d'établissements commerciaux soumis à l'impôt et devant donc être contrôlés soit réduit au moyen d'un seuil n'est pas non plus critiquable du point de vue de la procédure administrative. Cela contribue également à la simplification administrative. Même dans le droit de l'Union en matière de TVA, les entreprises dites petites (à savoir celles dont le chiffre d'affaires n'excède pas un certain « montant exonéré ») ne sont pas imposées, sans que cela ait jusqu'à présent été considéré comme contraire au droit en matière d'aides. En outre, eu égard aux objectifs poursuivis par la loi, il est tout à fait compréhensible de se fonder sur la surface de vente individuelle, et non sur le chiffre d'affaires individuel ou le bénéfice individuel, car la première est facilement constatable (administration simple et effective) et moins facile à contourner que, par exemple, les bénéfices réalisés.

106. Quant au point de savoir si des « établissements commerciaux collectifs » pourraient également être soumis à l'impôt et si cela serait même mieux aux fins des objectifs poursuivis par la loi (voire même serait « plus logique », comme la Commission semble l'estimer en définitive), il s'agit d'une décision devant être prise par le législateur national et à laquelle la Cour ne peut répondre. En tout état de cause, le non-assujettissement d'« établissements commerciaux collectifs » (en sus ou à la place d'établissements commerciaux individuels) n'est manifestement pas erroné (notamment pas « abusif » – voir à cet égard point 82 des présentes conclusions) au regard du droit de l'Union.

c) Conclusion

107. En conclusion, le non-assujettissement d'établissements commerciaux de plus petite taille (ainsi que d'établissements commerciaux collectifs) ne constitue pas un avantage sélectif accordé à ces entreprises. Il n'y a à cet égard pas d'avantage ou de différence de traitement non justifiée. Leur non-assujettissement est matériellement couvert par les objectifs poursuivis par la loi 16/2000.

108. La réduction fiscale accordée à certaines entreprises occupant une grande surface est également matériellement explicable au regard des objectifs poursuivis par la loi. Il en va de même pour l'exonération fiscale. En effet, dans le cadre d'une appréciation standardisée tenant compte d'une marge prévisionnelle du législateur, les entreprises bénéficiant d'une exonération ou d'une réduction fiscale se différencient du point de vue des incidences environnementales et de la puissance économique en fonction de la surface.

3. Troisième question préjudicielle : les incidences des différentes actions de la Commission sur la portée temporelle de l'appréciation de l'existence d'une aide

109. Par sa troisième question préjudicielle, la juridiction de renvoi s'interroge sur la portée temporelle de la constatation de l'existence d'une aide. Elle souhaite manifestement savoir si une telle constatation a un effet ex nunc ou ex tunc. Eu égard aux réponses apportées ci-dessus, il n'y a toutefois plus lieu de répondre à cette question.

110. Même si l'on considérait que le non-assujettissement des établissements commerciaux de plus petite taille constitue une aide illégale, la récupération de cet avantage est exclue en l'espèce. Il ressort de la jurisprudence que la récupération d'une aide fiscale implique la soumission des opérations effectivement réalisées par les bénéficiaires de l'aide en cause au traitement fiscal qui, en l'absence de l'aide illégale, leur aurait été applicable⁷¹. Même si les petites entreprises de vente au détail étaient incluses dans le champ d'application de l'IGEC, leurs premiers 2 499 m² ne seraient pas imposés. Par conséquent, ces entreprises ne sauraient être imposées rétroactivement.

111. La troisième question de la juridiction de renvoi ne se pose donc que pour l'exonération et la réduction fiscales conformément aux articles 5 et 8 de la loi 16/2000. Il conviendrait ici d'examiner si la lettre de la DG COMP du 2 octobre 2003 a pour effet la présence d'une aide existante qui ne peut être annulée qu'avec un effet ex nunc.

a) Sur la présence d'une aide existante

112. Les articles 17 et suivants du règlement n° 659/1999 (désormais articles 21 et suivants du règlement 2015/1589) prévoient un système spécifique pour les aides existantes qui exclut une récupération rétroactive. Par conséquent, seule une suppression du régime d'aide (article 18 du règlement n° 659/1999, désormais article 22 du règlement 2015/1589) avec effet ex nunc entre en considération.

⁷¹ Ainsi expressément arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/Aer Lingus et Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P et C-165/15 P, EU:C:2016:990, point 93) ; voir, en ce sens, arrêt du 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, point 119).

113. L'article 1^{er}, sous b), du règlement n° 659/1999 [dont le contenu est identique à celui de l'article 1^{er}, sous b), du règlement 2015/1589] définit ce qu'il convient d'entendre par aide existante. Comptent à ce nombre les aides autorisées [ii)] ou les aides réputées existantes conformément à l'article 15 [iv)]. L'article 1^{er}, sous b), v), du règlement n° 659/1999 cité par la juridiction de renvoi n'est toutefois pas une disposition pertinente (comme ANGED et la Commission l'indiquent à juste titre), car il n'est pas attesté que l'IGEC n'était pas une aide à l'époque de son introduction et n'en est devenue une qu'ultérieurement, en raison de l'évolution du marché commun.

114. Il n'y a pas non plus en l'espèce d'aide autorisée au sens de l'article 1^{er}, sous b), ii), du règlement n° 659/1999, car la lettre de la DG COMP du 2 octobre 2003 n'autorise pas une aide, mais fait simplement savoir que, après un examen mené à la suite d'une plainte, la Commission est parvenue à la conclusion que le produit de l'IGEC n'était pas affecté à des aides spécifiques.

115. On ne saurait, à l'instar de la Commission, y voir l'autorisation d'une aide. Conformément à l'article 3 du règlement n° 659/1999 (dont le contenu est identique à celui de l'article 3 du règlement 2015/1589), les aides devant être notifiées ne peuvent être mises à exécution que si la Commission a pris une décision les autorisant. Il ressort clairement de l'article 4 du règlement n° 659/1999 (et de l'article 4 du règlement 2015/1589) que la Commission prend sa décision sur la base d'une notification de l'aide par l'État membre. Il n'y a pas eu de telle notification en l'espèce. Par conséquent, la Commission n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur une autorisation ni le Royaume d'Espagne de partir du principe de l'existence d'une autorisation, ce que montrent également clairement les termes de la lettre.

116. Il n'y a donc lieu d'examiner que l'article 1^{er}, sous b), iv), du règlement n° 659/1999. Aux termes de l'article 15, paragraphe 3, du règlement n° 659/1999 (désormais article 17, paragraphe 3, du règlement 2015/1589), il y a une aide existante après l'expiration du délai de dix ans prévu à l'article 15, paragraphe 1, du règlement n° 659/1999 (désormais article 17, paragraphe 1, du règlement 2015/1589). Ce délai commence à courir, conformément au paragraphe 2, le jour où l'aide illégale est accordée. Si le fait constitutif de l'aide est l'exonération fiscale, l'aide est considérée comme accordée au moment où l'impôt trop bas est dû.

117. L'impôt est dû tous les ans à l'expiration de la période d'imposition (aux termes de l'article 12 de la loi 16/2000, cette période coïncide avec l'année civile), donc, pour l'année 2001, à l'expiration de l'année 2001, soit en 2002. Le délai est en principe de dix ans, bien que toute mesure prise par la Commission le suspende. Si l'on considère que l'examen effectué à la suite de la plainte en 2002 a suffi à entraîner une suspension, le délai n'a commencé à courir qu'en 2003, même pour les années 2001 et 2002. Le délai s'appliquant à l'« impôt réduit » accordé pendant ces années a donc expiré en 2013. Pour l'année 2003, le délai a commencé à courir début 2004 et a expiré fin 2013. Pour l'année 2004, le délai aurait dû expirer fin 2014. Toutefois, un nouveau délai a commencé à courir en raison de la lettre de la Commission datant de 2014. Dans cette mesure, seules les aides correspondant aux années 2001 à 2003 constitueraient des aides existantes. À compter de 2004, il n'y a plus d'aides existantes.

118. Conformément au considérant 13 et à l'article 14 du règlement n° 659/1999 (désormais article 16 du règlement 2015/1589) ainsi qu'à la jurisprudence de la Cour⁷², l'aide doit en principe impérativement être récupérée auprès de son bénéficiaire – qui seraient les grands établissements commerciaux bénéficiant d'une réduction ou d'une exonération fiscale ou les petits établissements commerciaux jusqu'à présent non soumis à l'impôt.

⁷² Arrêt du 15 décembre 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, point 113) – La récupération en tant que conséquence logique de la constatation de son illégalité, arrêt du 21 décembre 2016, Commission/Aer Lingus et Ryanair Designated Activity (C-164/15 P et C-165/15 P, EU:C:2016:990, points 89 et 90).

b) Conclusion

119. Dans l'hypothèse où la Cour considérerait que la réduction et l'exonération fiscales ou le non-assujettissement à l'impôt des petits établissements commerciaux constituent une aide illégale, seules les aides correspondant aux années 2001 à 2003 seraient des aides existantes au sens des articles 17 et suivants du règlement n° 659/1999.

VI. Proposition de réponse à la demande de décision préjudicielle

120. Par conséquent, nous proposons à la Cour de répondre aux questions préjudicielles du Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne) comme suit :

- 1) Les articles 49 TFUE et 54 TFUE ne s'opposent pas à un impôt frappant les détaillants en fonction de leur surface de vente tel que celui en cause en l'espèce.
- 2) L'article 107, paragraphe 1, TFUE ne peut pas être interprété en ce sens que le non-assujettissement à l'impôt d'établissements commerciaux occupant une surface de vente de moins de 2 500 m², le non-assujettissement à l'impôt d'établissements commerciaux collectifs et la réduction fiscale accordée aux centres de bricolage et aux établissements commerciaux se consacrant essentiellement à la vente de mobilier, d'articles d'assainissement ou de portes et de fenêtres constituent une aide d'État. Il en va de même pour l'exonération fiscale des établissements commerciaux vendant des articles de jardinerie, des véhicules, des matériaux de construction, des machines et des fournitures industrielles.