



Recueil de la jurisprudence

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

Affaires jointes C-234/16 et C-235/16

Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)
contre
Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias (C-234/16),
Consejo de Gobierno del Principado de Asturias (C-235/16)

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

« Renvoi préjudiciel – Liberté d'établissement – Impôt régional frappant de grands établissements commerciaux – Effets négatifs indirects, les chaînes commerciales étrangères étant statistiquement plus affectées – Non-assujettissement à l'impôt et exonérations fiscales considérés en tant qu'aide d'État illégale »

I. Introduction

1. La présente affaire doit être considérée conjointement à deux autres procédures pendantes devant la Cour² et donne à cette dernière, tout comme ces autres procédures, l'occasion de préciser la portée de l'interdiction des aides d'État en droit de l'Union.

2. En effet, l'Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Association nationale des grandes entreprises de distribution, ci-après « ANGED ») a introduit un recours contre un impôt spécifique frappant de grands établissements commerciaux (ci-après l'« IGEC ») en Asturies.

3. La Commission européenne et ANGED y voient une restriction à la liberté d'établissement et une aide illégale, notamment pour les petits établissements commerciaux, qui ne sont pas soumis à cet impôt. L'exonération de certains grands établissements commerciaux (par exemple ceux vendant des matériaux de construction) établie par la loi soulève également des doutes au regard du droit de l'Union.

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 ainsi que par les articles 107 et suivants TFUE.

¹ Langue originale : l'allemand.

² Il s'agit des affaires jointes C-236/16 et C-237/16 ainsi que de l'affaire C-233/16.

B. Le droit espagnol

5. L'impôt frappant de grands établissements commerciaux litigieux dans l'affaire au principal a été introduit le 1^{er} janvier 2003 par la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales (loi n° 15/2002 de la Principauté des Asturies, du 27 décembre 2002, portant mesures budgétaires, administratives et fiscales, ci-après la « loi 15/2002 »).

6. Depuis le 1^{er} janvier 2015, il est régi par les articles 19 à 36 du Texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio (texte refondu des dispositions législatives de la Principauté des Asturies en matière de droits propres, approuvé par le décret législatif 1/2014, du 23 juillet 2014, ci-après le « TRPATP »).

7. Selon le préambule de la loi 15/2002, l'IGEC a une nature extrafiscale, car il ne vise pas uniquement à produire des recettes, mais également et surtout à faire supporter aux grands établissements commerciaux les incidences négatives de leur activité sur le territoire, sur l'environnement et sur le tissu commercial urbain.

8. L'article 21, paragraphe 1, de la loi 15/2002 (de même que l'article 19, paragraphe 2, TRPATP) prévoit que l'IGEC « grève la puissance économique particulière de certains établissements commerciaux résultant de leur implantation en tant que grandes surfaces, dans la mesure où cette circonstance contribue de manière décisive à l'acquisition d'une position dominante dans le secteur et peut avoir des effets négatifs sur le territoire et l'environnement, effets dont ces établissements ne supportent pas les coûts ».

9. Aux termes de l'article 21, paragraphe 2, de la loi 15/2002 (article 20 TRPATP), le produit de l'impôt sert à « l'établissement et à l'exécution de programmes de mise en œuvre des lignes directrices sectorielles concernant l'équipement commercial » et à « l'amélioration de l'environnement et des réseaux d'infrastructures ».

10. Conformément à l'article 21 de la loi 15/2002 (article 21 TRPATP), le fait générateur de l'impôt consiste dans le fonctionnement de grands établissements commerciaux, en raison de leur incidence sur le territoire, sur l'environnement et sur le tissu commercial urbain de la Principauté des Asturies. Sont assujettis à l'impôt – après la modification introduite par la Ley del Principado de Asturias 6/2004, de 28 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2005 (loi n° 6/2004 de la Principauté des Asturies, du 28 décembre 2004, d'accompagnement du budget de 2005) – les établissements commerciaux individuels ou collectifs ayant une surface d'exposition et de vente au public d'au moins 4 000 m².

11. Les assujettis à l'impôt sont les propriétaires du grand établissement commercial individuel ou collectif. Sont à cet effet considérés comme ayant cette qualité les propriétaires des locaux où se trouve le grand établissement commercial, qui soit utilisent directement ces derniers pour exercer leur activité commerciale, soit les mettent à la disposition de tiers aux fins de l'exercice d'une telle activité.

12. La base d'imposition est constituée par la surface du grand établissement commercial destinée au stationnement, la surface de stationnement minimale correspondant en tout état de cause à 50 % de la surface d'exposition et de vente au public. La surface de stationnement est dans tous les cas réduite de 1 999 m² à titre de surface minimale exonérée.

13. Deux coefficients sont appliqués à la base d'imposition, qui tiennent compte du nombre d'habitants dans la zone géographique du grand établissement commercial et de la surface totale dudit établissement. Dans ce dernier cas, le coefficient augmente en fonction de la taille de la surface. Une réduction est, le cas échéant, appliquée au montant d'IGEC devant être versé, lorsque des établissements commerciaux excentrés de plus grande taille sont accessibles par au moins deux moyens de transport public différents ou que de tels établissements mènent des projets de protection de l'environnement considérés appropriés.

14. Conformément à l'article 21, paragraphe 4, de la loi 15/2002 (article 22 TRPATP) tel que modifié, les grands établissements commerciaux individuels qui se consacrent exclusivement à une activité de jardinerie, de vente de véhicules, de matériaux de construction, de machines et de fournitures industrielles ne sont pas assujettis à l'impôt dès lors que leur surface d'exposition et de vente au public n'excède pas 10 000 m².

III. Le litige au principal

15. Le 8 octobre 2003, ANGED – une association nationale de grandes entreprises de distribution – a introduit, devant la chambre du contentieux administratif du Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Cour supérieure de justice des Asturies, Espagne), un recours, en définitive dirigé contre l'IGEC, formé contre la décision de l'administration fiscale de la Principauté des Asturies, du 3 juillet 2003, portant approbation du modèle de déclaration d'assujettissement, de modification du statut et de fin d'assujettissement à l'IGEC.

16. Dans un arrêt du 31 juillet 2014, la deuxième section de la chambre du contentieux administratif du Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Cour supérieure de justice des Asturies) a rejeté le recours d'ANGED.

17. Le 4 novembre 2014, ANGED a formé un pourvoi contre cet arrêt, fondé sur la violation par l'article 21 de la loi 15/2002 de la liberté d'établissement consacrée à l'article 49 TFUE.

18. 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'impôt frappant de grands établissements commerciaux prévues dans six communautés autonomes seraient contraires au droit de l'Union.

19. Par lettre du 28 novembre 2014 adressée au Royaume d'Espagne, la Commission a fait savoir qu'elle envisageait de considérer le non-assujettissement à l'impôt des petites entreprises de vente au détail et les exonérations accordées à certains établissements spécialisés comme des aides d'État illégales. Selon elle, il semblerait qu'un avantage sélectif soit ainsi accordé à certaines entreprises, en ce que ces mesures constitueraient une exception au régime général d'imposition.

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

IV. La procédure devant la Cour

21. 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 le fonctionnement de grandes surfaces commerciales dont la surface utile d'exposition et de vente au public est supérieure ou égale à 4 000 m², en raison de leur incidence sur le territoire, sur l'environnement et sur le tissu commercial urbain de cette

région, qui s'applique 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 les entreprises d'autres États membres, eu égard au fait que :

- il ne concerne pas les commerçants ayant plusieurs établissements commerciaux, individuels ou collectifs, dont la surface utile d'exposition et de vente au public est inférieure à 4 000 m², quelle que soit le total de la surface utile d'exposition et de vente au public de l'ensemble de leurs établissements, et
 - ne sont pas imposés les grands établissements commerciaux individuels dont la surface utile d'exposition et de vente au public n'excède pas 10 000 m², dès lors qu'ils sont consacrés exclusivement à des activités de jardinerie, de vente de véhicules, de matériaux de construction, de machines et de fournitures industrielles ?
- 2) L'article 107, paragraphe 1, TFUE doit-il être interprété en ce sens que constitue une aide d'État interdite, conformément à cette disposition, le non-assujettissement à l'[impôt sur les grands établissements commerciaux] des Asturies des établissements commerciaux, individuels ou collectifs, dont la surface utile d'exposition et de vente au public est inférieure à 4 000 m² et des grands établissements commerciaux individuels dont la surface utile d'exposition et de vente au public n'excède pas 10 000 m² dès lors qu'ils sont consacrés exclusivement à des activités de jardinerie, de vente de véhicules, de matériaux de construction, de machines et de fournitures industrielles ? »

22. Dans la procédure devant la Cour, ANGED, la Principauté des Asturies 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. Appréciation juridique

A. Sur la restriction des libertés fondamentales

23. 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.

24. Cette question renvoie au mode de fonctionnement de l'IGEC. Le fait générateur de cet impôt est l'existence d'un grand établissement commercial, à savoir un établissement qui dispose, en valeur nominale, d'une surface de vente d'au moins 4 000 m². La base d'imposition est toutefois constituée par la surface du grand établissement commercial destinée au stationnement, la surface de stationnement minimale correspondant en tout état de cause à 50 % de la surface de vente. En définitive, il y a une prise en considération combinée de la surface de vente et de la surface de stationnement. La surface de vente est prise en compte lorsqu'elle est deux fois plus grande que la surface de stationnement. À cet égard, une « surface exonérée » de 1 999 m² est accordée aux établissements commerciaux pour la surface de stationnement.

25. Cette surface de stationnement est encore modifiée par différents coefficients, dont l'un augmente proportionnellement à la taille de la surface. Cela conduit à un certain effet progressif de l'impôt. 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 occupant une plus petite surface.

1. Sur la restriction à la liberté d'établissement

26. 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 membre³. 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 liberté⁴.

27. 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 nous⁵, que la situation transfrontalière ne soit pas traitée de manière moins favorable que la situation nationale⁶.

a) Discrimination dissimulée à l'encontre des entreprises étrangères

28. 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 » dont la surface de stationnement excède la « surface exonérée » de 1 999 m². Ainsi que la Cour l'a déjà jugé⁷, 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'opérateur⁸.

29. Sont toutefois également interdites toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat⁹ (la discrimination dite dissimulée ou indirecte).

30. 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 membres¹⁰. 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 membre¹¹.

3 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).

4 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).

5 Voir point 66 des conclusions que nous avons présentées dans les affaires 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).

6 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 du 14 avril 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, point 29).

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

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

9 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).

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

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

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

31. 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.

32. 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 suffisant¹². 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.

2) Les conditions d'une discrimination dissimulée

33. 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 cas¹³ que le simple fait que les non-résidents soient affectés de manière prépondérante¹⁴ et a même parlé d'un simple risque d'être affecté¹⁵. 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 requise¹⁶.

34. 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 générale¹⁷, résulter de la nature même du critère de distinction, comme l'indiquent de nombreux arrêts¹⁸, ou si elle peut reposer sur des situations de fait contingentes¹⁹.

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

13 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) ; arrêt 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.).

14 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).

15 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.

16 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.

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

18 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).

19 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.

35. 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 mêmes²⁰. Un régime comportant une discrimination dissimulée doit donc, à notre sens, concerner en particulier des entreprises étrangères par nature²¹ ou de manière prépondérante, comme cela a pu être le cas dans l'arrêt *Hervis Sport*²².

36. 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, dans une autre région (ayant d'autres seuils très différents)²³, 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).

37. En outre, la manière dont l'« origine » de ces entreprises²⁴ 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 pourraient également être considérés comme des entreprises espagnoles. Même en se fondant sur le critère des associés de l'entreprise, les données chiffrées fournies en l'espèce n'indiquent rien d'autre, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction nationale d'apprécier²⁵. En effet, pour autant que l'on puisse en juger, il ne ressort pas des chiffres fournis que des entreprises d'autres États membres sont ici désavantagées par nature ou dans la très grande majorité des cas par rapport à des entreprises espagnoles.

2. À titre subsidiaire : la justification

38. 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 du non-assujettissement de certains grands établissements dans le cadre de l'IGEC (article 22 TRPATP, cas de figure ci-après appelé « exonération » afin de mieux le distinguer).

39. 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'atteindre²⁶.

20 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).

21 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).

22 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).

23 Il s'agissait de la Catalogne, dans l'affaire C-233/16, et d'un seuil de 2 500 m².

24 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.

25 À cet égard, les données fournies par ANGED concernant la Catalogne dans l'affaire C-233/16 montrent que, avec un seuil de 2 500 m², les entreprises d'autres États membres ne supportent « que » 52,03 % du produit total de l'impôt et que leur part dans la surface de vente totale « imposée » n'est « que » de 46,77 %. De même, il ressort uniquement des données fournies par la Principauté des Asturies dans son mémoire que, en partie, 50 % des personnes concernées ou 50 % des actionnaires ne sont pas originaires d'Espagne.

26 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).

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

40. L'IGEC vise à l'aménagement du territoire et à la protection de l'environnement (voir points 7 et 8 des présentes conclusions). À cet égard, les établissements soumis à cet impôt doivent participer aux coûts 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 (voir article 19, paragraphe 2, TRPATP). La jurisprudence de la Cour reconnaît les objectifs d'aménagement du territoire²⁷ et la protection de l'environnement²⁸ en tant que raisons justificatives.

41. En outre, il convient de se fonder sur la puissance économique concrète « de certains établissements commerciaux résultant de leur implantation en tant que grandes surfaces, dans la mesure où cette circonstance contribue de manière décisive à l'acquisition d'une position dominante dans le secteur », et de la réduire. 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 distinct²⁹.

b) Sur le caractère proportionnel de la restriction

42. 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 objectif³⁰, 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

43. 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 systématique³¹.

44. 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 mesure³².

²⁷ 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).

²⁸ 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).

²⁹ 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.).

³⁰ 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).

³¹ 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).

³² 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).

45. En outre, la Cour tient également compte de la marge d'appréciation dont les États membres disposent lorsqu'ils adoptent des lois générales³³. Il est notamment également exigé d'un législateur fiscal qu'il prenne des décisions de nature politique, économique et sociale. Lui aussi³⁴ 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.

46. 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.

47. 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 territoire³⁵.

48. 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-cumul des surfaces de plusieurs établissements de vente appartenant à un même propriétaire.

49. L'absence de différenciation entre les établissements situés en milieu urbain et ceux situés en milieu rural (ainsi qu'éventuellement aussi le non-cumul des surfaces) montre 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

50. Il convient donc de déterminer si l'impôt (lié à la surface de stationnement à partir d'une surface minimale de vente de 4 000 m²) est également nécessaire à la réalisation de ces objectifs.

51. 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 visés³⁶.

33 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.

34 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).

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

36 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).

52. 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 conditions³⁷. Il doit a fortiori en aller ainsi dans le cadre d'une procédure de décision préjudicielle.

53. Les seuils ont cette particularité que l'on peut toujours se demander pourquoi le seuil retenu n'a pas été par exemple de 3 000 ou de 5 000 m², au lieu du seuil de 4 000 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.

54. Un seuil plus élevé (5 000 m²) 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 de même aucun doute que la taille des établissements commerciaux et la taille des surfaces de stationnement sont 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 ayant de grands parkings profitent plus de l'infrastructure d'une ville que des établissements de plus petite taille (ayant de grands parkings). Par conséquent, la surface de vente d'établissements commerciaux et la surface de stationnement correspondante sont un critère pertinent pour atteindre les objectifs législatifs.

55. À cet égard, le non-cumul des surfaces de plusieurs établissements commerciaux appartenant au même propriétaire ne soulève pas non plus d'objection. Si la finalité de la loi est de réduire les incidences des établissements commerciaux individuels, se fonder sur la taille de chaque établissement commercial concret constitue (du point de vue du législateur) un moyen approprié.

56. 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 d'inciter à ouvrir de préférence des établissements commerciaux de plus petite taille.

3) Sur le caractère approprié de l'impôt

57. Les restrictions à une liberté fondamentale doivent en outre également être appropriées à l'objectif poursuivi³⁸. Cela requiert que la restriction et ses conséquences ne soient pas démesurées par rapport aux buts visés (dignes de protection)³⁹. 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 affecté⁴⁰ (ici hypothétiquement l'exercice d'une liberté fondamentale).

37 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).

38 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).

39 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).

40 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.).

58. 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 1 999 m² ne sont notamment pas grevés et l'impôt peut, selon les autorités, être déduit de l'assiette de l'impôt espagnol sur le revenu. D'autre part, des réductions sont proposées lorsque les établissements commerciaux mènent certains projets de protection de l'environnement et sont accessibles par au moins deux moyens de transport public différents. 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)⁴¹. Par conséquent, même une restriction (dissimulée) à la liberté d'établissement serait justifiée.

B. Sur l'existence d'une aide

59. Concernant la deuxième question préjudicielle, il convient d'examiner si les dispositions de la loi 15/2002 (ou du TRPATP) doivent être considérées comme constituant une aide illégale au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

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

60. 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 contribution⁴².

61. 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 commun⁴³.

62. À cet égard, il peut être constaté que le produit de l'impôt en cause en l'espèce n'est pas affecté à des aides spécifiques aux entreprises commerciales, mais à « l'établissement et à l'exécution de programmes de mise en œuvre des lignes directrices sectorielles concernant l'équipement commercial » et à « l'amélioration de l'environnement et des réseaux d'infrastructures » (article 20 TRPATP). Il est donc exclu 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.

63. 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.

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

42 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).

43 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).

64. 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

65. 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 ou (2) l'exonération accordée à certaines entreprises de vente au détail de plus grande taille doivent être considérés comme constituant une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

66. 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 concurrence⁴⁴.

a) Sur la notion d'« avantage »

67. 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 marché⁴⁵.

68. 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, TFUE⁴⁶.

69. 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 identiques⁴⁷.

70. Concernant le non-assujettissement à l'impôt d'établissements commerciaux de plus petite taille, il convient de constater que, en vertu de la loi 15/2002 (ou du TRPATP), seuls les établissements commerciaux ayant une surface de vente égale ou supérieure à 4 000 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 19, paragraphe 2, TRPATP). Dans des conditions normales de marché ainsi que selon la volonté du législateur régional espagnol, les établissements commerciaux de plus petite taille se trouvant en dessous du seuil prévu à l'article 21 TRPATP ne sont

44 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 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).

45 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).

46 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).

47 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. (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).

pas imposés au titre de leur surface de stationnement. Il n'y a donc pas pour eux d'allègement de charges que des établissements commerciaux de plus petite taille auraient *normalement* dû supporter. Il n'y a par conséquent pas d'avantage économique que des établissements commerciaux de plus petite taille n'auraient pas obtenu dans des conditions normales de marché.

71. Par conséquent, le non-assujettissement des petits établissements commerciaux ne saurait constituer une aide. Pourrait tout au plus être considérée comme constituant un tel avantage l'exonération de certains établissements commerciaux de plus grande taille (conformément à l'article 22 TRPATP, cela concerne notamment les établissements vendant des machines, des matériaux de construction ou des fournitures industrielles dès lors que leur surface de vente n'excède pas 10 000 m²). Cet avantage devrait toutefois également être sélectif.

b) Sur le caractère sélectif de l'avantage

72. À cet égard, il convient d'examiner (1) si le non-assujettissement à l'impôt de 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.

73. À titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la Cour considérerait que le non-assujettissement à l'impôt d'établissements commerciaux de plus petite taille (notamment ceux ayant un grand parking) constitue lui aussi un avantage que ceux-ci n'auraient pas obtenu dans des conditions normales de marché, il convient également d'examiner (2) si 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

74. L'examen de cette sélectivité soulève de sérieuses difficultés dans les régimes fiscaux des États membres⁴⁸.

75. 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 économiques⁴⁹. 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 régime⁵⁰.

⁴⁸ 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.

⁴⁹ 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 e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 53 et suiv.).

⁵⁰ 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 e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 59).

76. 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 discriminatoire⁵¹. 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.

77. 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 comparable⁵². 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 national⁵³.

78. 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 effets⁵⁴.

79. 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 strict⁵⁵.

80. 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.

51 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 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).

52 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 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).

53 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).

54 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).

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

81. 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'inscrit⁵⁶.

82. 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 privilégiée⁵⁷.

83. Dans l'arrêt World Duty Free Group⁵⁸, cette constatation a certes été, à première vue, quelque peu relativisée⁵⁹. 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 inopérante⁶⁰. 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

84. 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 en fonction de leur taille et de l'exonération de certains établissements commerciaux.

85. La juridiction de renvoi a en définitive choisi comme fondement différents régimes fiscaux « normaux ». En effet, lorsqu'elle suppose que le non-assujettissement à l'impôt d'établissements commerciaux de plus petite taille a un caractère sélectif, elle part du principe d'un système de référence qui devrait inclure tous les établissements commerciaux. Concernant l'exonération d'établissements commerciaux de plus grande taille, le système de référence serait l'ensemble des établissements commerciaux de plus grande taille.

86. 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 Gibraltar⁶¹, 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 Free⁶², est uniquement l'examen de la différence de traitement en cause au regard de l'objectif poursuivi par la loi.

56 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).

57 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).

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

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

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

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, points 90, 91 et 131).

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

87. Il convient donc déterminer, conformément à la jurisprudence de la Cour, si le régime établi par la loi 15/2002 (ou par le TRPATP) 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)⁶³.

i) L'examen de la finalité de la loi

88. Cela requiert tout d'abord un examen détaillé de l'objectif poursuivi par la loi. Comme indiqué au point 40 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) Exonération fiscale d'établissements commerciaux occupant des surfaces particulièrement grandes

89. Concernant l'exonération fiscale prévue à l'article 22 TRPATP, il convient de considérer que les vendeurs de véhicules, de matériaux de construction, de machines et de fournitures industrielles ainsi que les établissements commerciaux se consacrant à une activité de jardinerie ont en général besoin, en raison de leur gamme de produits, d'une plus grande surface de vente et de stockage. 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.

90. 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 compréhensible⁶⁴ et n'est pas manifestement inappropriée au regard de l'objectif visant à grever une puissance économique particulière.

91. Également au regard de l'objectif de protection de l'environnement, il y a lieu de considérer, contrairement à ce qu'ANGED semble considérer, 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 établissement vendant des matériaux de construction que dans un supermarché à bas prix ayant la même surface. Cette fréquentation moins élevée de clients entraîne également moins de livraisons de marchandises. Les établissements commerciaux visées à l'article 22 TRPATP vendent en général à d'autres entreprises qui achètent de plus grandes quantités, mais fréquentent moins les surfaces de vente.

92. Le fait que cette exonération soit limitée à une surface de 10 000 m² est également compréhensible. Cela empêche d'inciter à créer des établissements commerciaux particulièrement grands vendant les produits précités. 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 45 des présentes conclusions). Une telle erreur manifeste n'apparaît toutefois pas en l'espèce.

⁶³ Voir expressément arrêt du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 70).

⁶⁴ Voir également arrêt du 4 juin 2015, *Commission/MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, point 65).

93. Relativement à l'objectif d'aménagement du territoire, on ne voit certes pas à première vue pourquoi des établissements ne dépassant pas une certaine taille qui vendent des matériaux de construction devraient bénéficier d'une exonération. 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) À titre subsidiaire : le non-assujettissement à l'impôt d'entreprises de vente au détail de plus petite taille

94. La juridiction de renvoi critique également le fait que les établissements commerciaux ayant une surface de vente de moins de 4 000 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 comparable⁶⁵.

– Situation factuelle et juridique comparable ?

95. 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 discriminatoire⁶⁶.

96. 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. Le non-cumul des surfaces de plusieurs établissements commerciaux appartenant au même propriétaire est donc lui aussi non seulement compréhensible, mais également cohérent et découlant de l'objectif de la loi.

97. 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.

– À titre subsidiaire : la justification de la différenciation

98. 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.

⁶⁵ 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 e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 54).

⁶⁶ Arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group 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).

99. 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. Il en va de même pour le critère de la taille du parking (lorsque celle-ci excède 50 % de la surface de vente) et la présomption sous-tendant l'IGEC que les établissements commerciaux ayant une surface de vente de moins de 4 000 m² disposent rarement d'une surface de stationnement de plus de 1 999 m².

100. 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 (tout comme le non-cumul des surfaces de différents établissements commerciaux) à la simplification administrative. Même dans le droit de l'Union en matière de taxe sur la valeur ajoutée, 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 (ou sur une surface de stationnement dès lors qu'elle excède 50 % de la surface de vente), et non sur le chiffre d'affaires ou le bénéfice, car la première est facilement constatable (administration simple et effective) et moins facile à éluder que, par exemple, les bénéfices réalisés.

c) Conclusion

101. En conclusion, le non-assujettissement d'établissements commerciaux de plus petite taille 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 justifiés. Leur non-assujettissement est matériellement couvert par les objectifs poursuivis par la loi 15/2002 (ou par le TRPATP).

102. L'exonération fiscale accordée à certaines entreprises occupant une grande surface est également matériellement explicable au regard des objectifs poursuivis par la loi.

VI. Proposition de réponse à la demande de décision préjudicielle

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

- 1) Les articles 49 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 4 000 m² et l'exonération fiscale de grands établissements commerciaux individuels qui se consacrent exclusivement à une activité de jardinerie, de vente de véhicules, de matériaux de construction, de machines et de fournitures industrielles, dès lors que leur surface d'exposition et de vente au public n'excède pas 10 000 m², constituent une aide d'État.