



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
JULIANE KOKOTT  
prezentate la 9 noiembrie 2017<sup>1</sup>

**Cauza C-233/16**

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)  
împotriva  
Generalitat de Catalunya**

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania)]

„Cerere de decizie preliminară – Libertatea de stabilire – Taxă regională pe marile centre comerciale individuale – Afectare indirectă, deoarece din punct de vedere statistic sunt afectate preponderent lanțurile comerciale străine – Scutirea și reducerea de taxe acordate terților și care sunt considerate ajutoare ilegale – Efectele scrisorilor Comisiei asupra aprecierii drept ajutor ilegal”

### I. Introducere

1. Prezenta cauză oferă Curții de Justiție ocazia să precizeze întinderea interdicției ajutoarelor prevăzută de dreptul Uniunii. Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Asociația Națională a Marilor Întreprinderi de Distribuție, denumită în continuare „ANGED”) din Spania contestă în procedura principală taxa specială pe marile centre comerciale individuale (denumită în continuare „IGEC”) din Catalonia.

2. Atât ANGED, cât și Comisia consideră că aceasta reprezintă o limitare a libertății de stabilire și un ajutor ilegal în special pentru centrele comerciale mici, deoarece acestea nu sunt afectate de taxă. De aceea, Curtea de Justiție este din nou chemată să se pronunțe în speță și în cadrul altor două proceduri<sup>2</sup> cu privire la tensiunile existente între competența statelor membre în materie de taxe și impozite, pe de o parte, și libertățile fundamentale și normele privind ajutoarele de stat, pe de altă parte.

3. Curtea de Justiție a clasificat deja în anul 2005 o taxă franceză similară pentru deținătorii unei suprafețe comerciale mai mari de 400 m<sup>2</sup> ca fiind irelevantă din punctul de vedere al dreptului privind ajutoarele de stat<sup>3</sup>. Între timp, Curtea de Justiție a dezvoltat însă noțiunea ajutoarelor de stat. De aceea, Curtea de Justiție trebuie să hotărască din nou dacă și în ce măsură exceptarea deținătorilor de centre comerciale mai mici din categoria plătitorilor de taxe trebuie examinată în lumina dreptului privind ajutoarele de stat.

<sup>1</sup> Limba originală: germana.

<sup>2</sup> Acestea sunt cauzele conexe C-234/16 și C-235/16, precum și C-236/16 și C-237/16.

<sup>3</sup> Hotărârea din 27 octombrie 2005, Distribution Casino France și alții (C-266/04-C-270/04, C-276/04 și C-321/04-C-325/04, EU:C:2005:657, punctul 34).

## II. Cadrul juridic

### A. Dreptul Uniunii

4. În speță, cadrul juridic al Uniunii este constituit de articolul 49 coroborat cu articolul 54 TFUE, de articolul 107 și următoarele TFUE și de Regulamentul (CE) nr. 659/1999<sup>4</sup> (denumit în continuare „Regulamentul nr. 659/1999”) [în versiunea Regulamentului (UE) 2015/1589<sup>5</sup> (denumit în continuare „Regulamentul 2015/1589”)].

### B. Dreptul spaniol

5. Taxa în litigiu din procedura principală se întemeiază pe Ley del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (Legea 16/2000 a Parlamentului Cataloniei din 29 decembrie 2000 privind taxa pe marile centre comerciale, denumită în continuare „Legea 16/2000”).

6. Potrivit considerentelor legii, IGEC este introdus pe tot teritoriul Cataloniei drept taxă cu caracter parafiscal, cu scopul de a compensa impactul asupra teritoriului și a mediului pe care îl poate avea concentrația de mari centre comerciale și de a răspunde necesităților de modernizare și de promovare a comerțului integrat din zona urbană. Această taxă are și scopul de a reechilibra poziția concurențială a celor două tipuri de întreprinderi.

7. Potrivit obiectului taxei (articolul 2), IGEC se aplică „asupra capacității economice particulare care există în cadrul anumite centre comerciale ca urmare a organizării pe suprafețe”. Faptul generator al taxei (articolul 4) constă în utilizarea suprafețelor mari în scopuri comerciale. Prin utilizarea suprafețelor mari în scopuri comerciale se înțelege utilizarea acestora de marile centre comerciale individuale. În această categorie intră centrele cu o suprafață de vânzare de cel puțin 2 500 m<sup>2</sup>.

8. Potrivit articolului 5 (Scutiri), utilizarea suprafețelor mari de către marile centre comerciale destinate vânzării produselor de grădinarit, de autovehicule, de materiale de construcții sau de utilaje și piese pentru echipamente industriale este scutită de la plata IGEC. Contribuabilii supuși la plata IGEC sunt persoanele fizice sau juridice care sunt titulari ai marilor centre comerciale individuale, indiferent dacă acestea se află sau nu se află într-un mare centru comercial colectiv (articolul 6).

9. Baza de impozitare (articolul 7) constă în suprafața totală a unui mare centru comercial exprimată în metri pătrați. Suprafața totală este dată de suma următoarelor suprafețe: a) suprafața de vânzare, redusă cu 2 499 m<sup>2</sup> cu titlu de suprafața minimă scutită; b) suprafața destinată depozitelor, atelierelor, serviciilor și spațiilor de producție; c) suprafața de parcare destinată în principal clienților, care se modifică prin aplicarea unui coeficient.

10. În cazul contribuabililor care vând în special mobilier, articole de evacuare a apei uzate sau uși și ferestre, precum și în cazul centrelor comerciale de bricolaj se aplică o reducere de 60 % din baza netă de impozitare conform articolului 8 din Legea 16/2000. După caz, se aplică sumei de plată, în temeiul articolului 11 din Legea 16/2000, o reducere de 40 % prevăzută pentru marile centre comerciale individuale la care accesul se realizează, pe lângă autoturismul personal, cu cel puțin trei mijloace de transport în comun. IGEC este, potrivit articolului 12 din Legea 16/2000, o taxă periodică. Perioada de impozitare coincide cu anul calendaristic.

<sup>4</sup> Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (JO 1999, L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41).

<sup>5</sup> Regulamentul (UE) 2015/1589 al Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2015, L 248, p. 9).

11. A cincea dispoziție suplimentară a Ley del Parlament de Catalunya 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Legea 15/2000 a Parlamentului Cataloniei din 29 decembrie 2000 privind măsurile fiscale și administrative), după modificarea prin articolul 17 din Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Legea 31/2002 a Parlamentului Cataloniei din 30 decembrie 2002 privind măsurile fiscale și administrative), prevede următoarele:

„Veniturile generate de [IGEC], care nu pot fi destinate în niciun caz ajutoarelor specifice pentru centrele comerciale, trebuie să fie alocate conform următoarelor cerințe: a) minimum 40 % trebuie alocat infrastructurilor de echipament municipal și de urbanism comercial, b) minimum 30 % trebuie alocat dezvoltării de planuri de acțiune pentru dinamizarea comercială în zonele afectate de amplasarea marilor centre comerciale, c) minimum 10 % trebuie alocat dezvoltării de planuri de acțiune pentru mediu în zonele afectate de amplasarea marilor centre comerciale.”

### III. Litigiul principal

12. La data de 21 februarie 2002, ANGED – o asociație națională a marilor întreprinderi de distribuție – a formulat o acțiune în contencios administrativ împotriva IGEC ca urmare a faptului că aceasta conținea mai multe încălcări ale normelor constituționale și ale prevederilor legale spaniole.

13. Prin scrisoarea din 2 octombrie 2003 adresată Regatului Spaniei, directorul pentru ajutoare de stat din cadrul Direcției Generale Concurență a Comisiei (denumită în continuare „DG COMP”) a comunicat însă faptul că, în urma analizării reclamației primite cu privire la IGEC în lumina articolului 87 CE (în prezent articolul 107 TFUE), s-a ajuns la concluzia că veniturile obținute din această taxă nu erau destinate ajutoarelor specifice pentru întreprinderile comerciale, ci finanțării infrastructurii de echipament municipal și de urbanism comercial, dezvoltării de planuri de acțiune pentru dinamizarea comercială, precum și dezvoltării de planuri de acțiune pentru mediu. În opinia sa, este exclusă posibilitatea favorizării prin veniturile obținute a unei anumite întreprinderi sau a unui anumit sector de activitate (mai exact micii operatori comerciali urbani), întrucât acestea au un obiectiv de interes general și favorizează societatea în general.

14. Prin hotărârea din 27 septembrie 2012, s-a respins acțiunea în contencios administrativ formulată de ANGED. La data de 12 decembrie 2012, ANGED a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania).

15. În lunile februarie și mai ale anului 2013, ANGED a depus la Comisie o plângere împotriva Regatului Spaniei întrucât a considerat că reglementările IGEC, prevăzute în șase comunități autonome, încalcă dreptul Uniunii. Prin scrisoarea din 28 noiembrie 2014 adresată Regatului Spaniei, Comisia a comunicat că are în vedere calificarea scutirii acordate micilor comercianți cu amănuntul și anumitor magazine specializate ca ajutor de stat ilegal. Aceste scutiri par să acorde un avantaj selectiv în favoarea anumitor întreprinderi întrucât constituie o excepție de la regimul normal de impozitare (aplicat centrelor de desfacere cu amănuntul în funcție de suprafața acestora).

16. Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a hotărât atunci declanșarea unei proceduri de trimitere preliminară.

#### IV. Procedura în fața Curții

17. Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a adresat Curții următoarele întrebări:

- „1) Articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun existenței unei taxe regionale percepute pentru funcționarea marilor centre comerciale a căror suprafață de vânzare este egală cu sau mai mare de 2 500 m<sup>2</sup>, ca urmare a impactului pe care îl pot produce asupra teritoriului, mediului și comerțului urban din această regiune, însă care se aplică în mod legal indiferent dacă locul în care se află în realitate aceste centre comerciale este în afara sau în interiorul zonei urbane consolidate și care, practic, este impus în majoritatea cazurilor întreprinderilor din alte state membre, având în vedere că: (i) nu afectează operatorii comerciali care dețin mai multe centre comerciale cu o suprafață de vânzare individuală mai mică de 2 500 m<sup>2</sup>, indiferent de suprafața totală de vânzare a tuturor centrelor acestora; (ii) nu se aplică marilor centre comerciale colective; (iii) nu se aplică marilor centre comerciale individuale destinate activităților de grădinarit, vânzării de autovehicule, de materiale de construcții sau de utilaje și piese pentru echipamente industriale și (iv) centrele comerciale destinate în special vânzării de mobilier, de articole sanitare, de uși și de ferestre, precum și centrele de bricolaj trebuie să plătească doar 40 % din baza netă de impozitare aferentă?
- 2) Articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că reprezintă ajutoare de stat interzise în temeiul acestei dispoziții (i) scutirea totală de la plata IGEC a centrelor comerciale individuale cu o suprafață de vânzare mai mică de 2 500 m<sup>2</sup>, a centrelor comerciale colective și a centrelor comerciale individuale destinate activităților de grădinarit, vânzării de autovehicule, furnizării de materiale de construcții sau de utilaje și piese pentru echipamente industriale și (ii) scutirea parțială de la plata IGEC a centrelor comerciale individuale destinate în special vânzării de mobilier, de articole sanitare, de uși și de ferestre, precum și a centrelor de bricolaj?
- 3) În cazul în care scutirile totale și parțiale de la plata IGEC, menționate anterior, constituie ajutoare de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, care este domeniul de aplicare în timp al acestei decizii având în vedere existența și conținutul scrisorii din 2 octombrie 2003, transmisă de directorul pentru ajutoare de stat din cadrul DG COMP [Direcția Generală Concurență] către Reprezentanța Regatului Spaniei pe lângă Uniunea Europeană în legătură cu cauza CP 11/01 privind presupusele ajutoare acordate de Comunitatea Autonomă Catalonia în temeiul legii adoptate de Parlamentul Cataloniei?”

18. ANGED, Catalonia și Comisia Europeană au depus observații scrise cu privire la aceste întrebări în procedura de la Curte și au participat la ședința din 6 iulie 2017.

#### V. Apreciere juridică

##### A. Cu privire la admisibilitate

19. Catalonia consideră întrebările ca fiind parțial inadmisibile deoarece instanța de trimitere nu furnizează informațiile necesare pentru o apreciere juridică și în plus situația de fapt este una pur națională. Nu s-a arătat în special în ce măsură taxa are în fapt un efect discriminatoriu în detrimentul întreprinderilor europene care acționează transfrontalier.

20. Ambele obiecții sunt neconvingătoare. Există elementele esențiale pentru o apreciere juridică din punctul de vedere al dreptului Uniunii (a se vedea mai sus). Aprecierea afectării *de facto* este o chestiune juridică care trebuie examinată separat de admisibilitate. În măsura în care se ridică problema dacă perceperea unui impozit pentru centrele comerciale mari afectează în special întreprinderi străine, oprindu-le astfel de la exercitarea libertății de stabilire în Spania, nu se poate prezuma o situație de fapt pur internă.

21. De aceea, chiar dacă ANGED este în primul rând o asociație națională a centrelor comerciale spaniole, Legea 16/2000 este o reglementare care se aplică și întreprinderilor din alte state membre. Deoarece instanța de trimitere examinează în mod evident validitatea acestei reglementări, hotărârea finală a instanței de trimitere va produce efecte și pentru acestea. Curtea de Justiție a hotărât deja pentru o asemenea situație că va răspunde la întrebările care îi sunt adresate prin raportare la normele tratatului care se referă la libertățile fundamentale<sup>6</sup>.

22. Mai problematic este însă faptul că reclamanta din procedura principală este o asociație a centrelor comerciale mari ai cărei membri nu ar putea refuza plata taxelor în discuție nici în cazul în care neinclusiunea deținătorilor centrelor comerciale mici ar fi considerată un ajutor de stat inadmisibil. Acest lucru rezultă din jurisprudența potrivit căreia debitorul unei taxe nu poate invoca faptul că o măsură fiscală de care beneficiază alte întreprinderi constituie un ajutor de stat pentru a se sustrage de la plata acelei taxe<sup>7</sup>.

23. Deoarece o taxă trebuie de regulă aplicată (cum este cazul și în speță) cu un anumit scop, este necesar să se examineze însă întotdeauna (a se vedea în acest sens punctele 63 și 64 de mai jos) dacă veniturile rezultate din colectarea taxei se utilizează într-un mod care nu ridică probleme în materia ajutoarelor de stat<sup>8</sup>. Astfel, și debitorul taxei poate avea un interes în examinarea acesteia. Prin urmare, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

## **B. Cu privire la restrângerea libertăților fundamentale**

24. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă libertatea de stabilire se opune unei taxe cum este IGEC. Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă (1) există o restricție privind libertatea de stabilire care (2) este nejustificată.

25. Contextul este modul de operare al IGEC. Faptul generator al taxei este legat de existența unui mare centru comercial individual. Acestea sunt cele care dispun de o suprafață de vânzare de cel puțin 2 500 m<sup>2</sup>. Fiecare metru pătrat al suprafeței de vânzare care depășește „suprafața scutită” de 2 499 m<sup>2</sup>, prevăzută la articolul 7 din Legea 16/2000, este impozitat cu o cotă de impozitare de 17,429 euro. Prin urmare, un comerciant cu amănuntul individual cu o suprafață de 2 500 m<sup>2</sup> ar fi suspus taxei – exceptând suprafețele de depozitare și de parcare luate în considerare în mod proporțional – pentru 1 m<sup>2</sup>.

6 Hotărârea din 8 mai 2013, Libert și alții (C-197/11 și C-203/11, EU:C:2013:288, punctul 35), și Hotărârea din 15 noiembrie 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punctul 51).

7 Hotărârea din 20 septembrie 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punctul 80 și jurisprudența citată), Hotărârea din 27 octombrie 2005, Distribution Casino France și alții (C-266/04-C-270/04, C-276/04 și C-321/04-C-325/04, EU:C:2005:657, punctul 42 și următoarele), Hotărârea din 15 iunie 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 43 și următoarele), și Hotărârea din 6 octombrie 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punctul 21).

8 Cu privire la relevanța acestei chestiuni, a se vedea Hotărârea din 27 octombrie 2005, Distribution Casino France și alții (C-266/04-C-270/04, C-276/04 și C-321/04-C-325/04, EU:C:2005:657, punctele 37, 45 și următoarele).

26. Această suprafață este modificată din nou printr-un coeficient care crește odată cu dimensiunea suprafeței (până la 10 000 m<sup>2</sup>). Acest lucru conduce în această privință la un anumit efect progresiv al taxei. Pentru anumite tipuri de centre comerciale individuale mari, mai există reduceri și, respectiv, scutiri de taxă. Drept rezultat, centrele comerciale mai mari trebuie să suporte atât absolut, cât și relativ o sarcină fiscală mai mare față de centrele comerciale individuale mai mici din punctul de vedere al suprafeței, acordându-se tuturor centrelor comerciale o „suprafață scutită” de 2 499 m<sup>2</sup>.

### **1. Cu privire la restricția privind libertatea de stabilire**

27. Potrivit articolului 49 coroborat cu articolul 54 TFUE, libertatea de stabilire presupune accesul la activități independente și exercitarea acestora de către resortisanții unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru<sup>9</sup>. Potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie să fie considerate restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți<sup>10</sup>.

28. Aceasta este situația *per se* în cazul impozitelor și al taxelor. De aceea, în opinia noastră<sup>11</sup>, este important ca la examinarea libertăților fundamentale în lumina unor asemenea sarcini, situația de fapt transfrontalieră să fie tratată mai puțin favorabil față de situația de fapt internă<sup>12</sup>.

#### **a) Lipsa unei restricții discriminatorii**

29. Se constată însă că în speță nu există un tratament *diferit*. În temeiul articolului 7 litera (a) din Legea 16/2000, nu există în acest caz un tratament diferit al centrelor comerciale mici și mari, interne sau străine, cu privire la suprafața de vânzare de la 1 m<sup>2</sup> până la 2 499 m<sup>2</sup>. Niciun centru cu această suprafață de vânzare nu este supus unei sarcini fiscale prin această taxă. Pragul are în acest caz un efect similar cu cel al unei sume de bază neimpozabile de care beneficiază toți comercianții cu amănuntul. Centrele comerciale mai mici (cu o suprafață de vânzare mai mică de 2 500 m<sup>2</sup>) nu sunt luate în considerare din punct de vedere fiscal, cele mai mari sunt într-adevăr luate în considerare, dar suprafața de vânzare de până la 2 499 m<sup>2</sup> nu este supusă taxei. Deoarece această „sumă de bază neimpozabilă” se aplică atât centrelor comerciale mari, cât și celor mici, lipsește deja în acest sens un tratament dezavantajos al vreunui centru comercial. Astfel, este exclusă în această privință o afectare a libertății de stabilire.

30. Doar în cazul unei interpretări diferite s-ar ridica problema dacă neimpozitarea centrelor comerciale mici poate reprezenta o discriminare evidentă sau disimulată.

<sup>9</sup> Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punctul 40 și jurisprudența citată), Hotărârea din 13 decembrie 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punctul 18), și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 38).

<sup>10</sup> Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 36), Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 34), și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 56 și jurisprudența citată).

<sup>11</sup> A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauzele C (C-122/15, EU:C:2016:65, punctul 66), X (C-498/10, EU:C:2011:870, punctele 28 și 29), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctele 83 și 84), precum și X (C-686/13, EU:C:2015:31, punctul 40).

<sup>12</sup> A se vedea de asemenea Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punctele 51 și 53), Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC-bank (C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 80), și Hotărârea din 14 aprilie 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punctul 29).



**b) Cu titlu subsidiar, discriminare evidentă sau disimulată a întreprinderilor străine**

31. În speță, nu se poate vorbi despre o discriminare evidentă a întreprinderilor străine. Dimpotrivă, fiecare deținător al unui „mare centru comercial individual” a cărui suprafață de vânzare depășește pragul de 2 499 m<sup>2</sup> este supus acestei taxe (articolul 4 din Legea 16/2000). După cum a hotărât deja Curtea de Justiție<sup>13</sup>, faptul că investitorii străini deschid cu precădere centre comerciale mari pentru a beneficia de avantajele mărimii, care sunt necesare pentru a pătrunde cu succes pe piață pe un nou teritoriu, privește mai curând pătrunderea pe o piață nouă decât „naționalitatea” operatorului economic<sup>14</sup>.

32. Sunt de asemenea interzise toate formele de discriminare disimulate care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc în realitate la același rezultat<sup>15</sup> (așa-numita discriminare disimulată sau indirectă).

33. În Hotărârea Hervis Sport, Curtea de Justiție a statuat că în cazul unei stabiliri a impozitului în funcție de cuantumul cifrei de afaceri a unei întreprinderi se poate ajunge, în anumite condiții, la dezavantajarea în fapt a întreprinderilor cu sediul în alte state membre<sup>16</sup>. În concret, a fost vorba despre un impozit special aplicat centrelor comerciale, ale cărui cote au fost intens progresive în funcție de cifra de afaceri. În plus, la întreprinderile care au făcut parte dintr-un grup de societăți a fost luată în considerare ca bază, în vederea clasificării într-o tranșă de impozitare, cifra de afaceri consolidată în locul cifrei de afaceri a întreprinderii individuale. Curtea de Justiție a hotărât că poate exista o discriminare indirectă dacă *majoritatea* întreprinderilor care sunt afectate de o impozitare progresivă intensă din cauza cifrei lor de afaceri ridicate fac parte dintr-un grup cu legături în alt stat membru<sup>17</sup>.

*1) Afectarea preponderentă nu este suficientă*

34. Situația din speță nu este însă comparabilă cu aceasta. IGEC nu este intens progresiv și nici nu ia în calcul rezultatele grupului. Se are mai degrabă în vedere dimensiunea suprafeței de vânzare de la fața locului.

35. În opinia noastră, nu poate fi suficientă luarea în considerare a afectării *preponderente* a întreprinderilor străine – precum în abordarea Comisiei și a ANGED –, pentru a putea confirma o discriminare disimulată în cadrul libertăților fundamentale<sup>18</sup>. Acest fapt nu ar permite, de exemplu, unui stat membru introducerea unui impozit pe profit dacă în acel stat membru ar activa în majoritate, datorită evoluției istorice, întreprinderi străine. Doar faptul că – mai mult sau mai puțin întâmplător – persoanele afectate de introducerea unui impozit provin în mare măsură sau chiar în majoritate din alte state membre nu poate constitui ca atare o discriminare disimulată.

13 Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172).

14 Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 61).

15 A se vedea printre altele Hotărârea din 5 decembrie 1989, Comisia/Italia (C-3/88, EU:C:1989:606, punctul 8), Hotărârea din 13 iulie 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punctul 14), Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 26), Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 10), Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, punctul 21), Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punctul 37), Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctele 117 și 118), Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 30), și Hotărârea din 8 iunie 2017, Van der Weegen și alții (C-580/15, EU:C:2017:429, punctul 33); a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 34).

16 Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 39).

17 Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 39 și următoarele).

18 A se vedea în acest sens și Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 41).

## 2) Condițiile pentru o discriminare disimulată

36. Prin urmare, trebuie clarificate condițiile exacte pentru o discriminare disimulată. Aici se pune, pe de o parte, problema cât de puternică trebuie să fie corelația dintre criteriul de diferențiere ales și sediul unei societăți pentru a se putea prezuma o diferență de tratament întemeiată pe locul sediului. Până în prezent, Curtea s-a referit în acest sens atât la o coincidență în majoritatea cazurilor<sup>19</sup>, cât și la simplul fapt al afectării cu preponderență a nerezidenților<sup>20</sup> sau a menționat fie și numai simplul risc de defavorizare a acestora<sup>21</sup>. Până în prezent, s-a putut constata doar că o coincidență de 100 % a criteriului reținut cu sediul societății nu este necesară<sup>22</sup>.

37. Pe de altă parte, nu numai gradul de corelare impus prin jurisprudență este nesigur, ci și problema dacă această corelare trebuie să existe în mod tipic<sup>23</sup> sau trebuie să rezulte din însăși natura criteriului de diferențiere, după cum se indică în mai multe hotărâri<sup>24</sup>, sau se poate întemeia și pe elemente concrete relativ aleatorii<sup>25</sup>.

38. În opinia noastră sunt necesare condiții mai stricte pentru recunoașterea unei discriminări disimulate în dreptul fiscal. Ea trebuie să cuprindă doar cazurile care nu reprezintă o discriminare din punct de vedere pur formal, dar care au efectul unei discriminări<sup>26</sup>. În opinia noastră, o reglementare discriminatorie disimulată trebuie să afecteze, așadar, prin natura sa<sup>27</sup> sau într-o măsură covârșitoare îndeosebi întreprinderi străine, după cum a fost probabil în cazul Hotărârii Hervis Sport<sup>28</sup>.

39. Acest lucru nu poate fi prezumat în cazul în care raportarea se face la o anumită suprafață de vânzare al cărei prag are ca efect doar faptul că, potrivit unei scrisori a Comisiei din 2004, într-un an (dintre cei 15 ani posibili) în Catalonia aproximativ 61,5 % din centrele comerciale afectate erau operate de întreprinderi din alte state membre (sau aveau asociați din alte state membre).

40. În plus, nu este clar cum a fost determinată „originea” acestor întreprinderi<sup>29</sup>. În special, în dreptul fiscal originea unei întreprinderi este stabilită în principiu în funcție de sediul acesteia în sensul locului de reședință, iar nu în funcție de naționalitatea asociaților. Deoarece ANGED este o asociație *națională* a marilor întreprinderi de distribuție din Spania, membrii acesteia ar putea fi considerați ca fiind întreprinderi spaniole. Și chiar dacă raportarea s-ar face la asociații unei societăți, nu rezultă altceva. În această privință, materialul pus la dispoziție de ANGED relevă că „doar” 52,03 % din totalul

19 A se vedea Hotărârea din 7 iulie 1988, Stanton și L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punctul 9), Hotărârea din 13 iulie 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punctul 15), Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 13), Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punctul 32); a se vedea de asemenea Hotărârea din 3 martie 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, punctul 28), cu privire la articolul 95 CEE, și Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 48), cu privire la libera prestare a serviciilor, precum și Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 39 și următoarele).

20 A se vedea Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctul 119).

21 A se vedea Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punctul 32), precum și Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctul 119); a se vedea de asemenea Hotărârea din 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punctul 14), cu privire la libera circulație a lucrătorilor.

22 A se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punctul 41), cu privire la libera circulație a lucrătorilor.

23 A se vedea Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 13).

24 A se vedea Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții (C-254/97, EU:C:1999:368, punctul 13), Hotărârea din 10 septembrie 2009, Comisia/Germania (C-269/07, EU:C:2009:527, punctul 54), Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctul 119), Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399 punctul 41), Hotărârea din 5 decembrie 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punctul 26), și Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punctul 36).

25 A se vedea Hotărârea din 5 decembrie 1989, Comisia/Italia (C-3/88, EU:C:1989:606, punctul 9); a se vedea de asemenea Hotărârea din 9 mai 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punctul 14), cu privire la articolul 95 CEE.

26 A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 40).

27 La fel și în domeniul de aplicare al libertății de stabilire, Hotărârea din 1 iunie 2010, Blanco Pérez și Chao Gómez (C-570/07 și C-571/07, EU:C:2010:300, punctul 119).

28 Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), împreună cu Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 37 și următoarele).

29 A se vedea de asemenea Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 60), în care raportarea se face mai mult la „control” și la „acționariat” și mai puțin la locul de reședință a societăților.



veniturilor generate de taxă provine de la întreprinderi din alte state membre, iar cota de participare a acestora la întreaga suprafață de vânzare „impozitată” este de „doar” 46,77 %. Toate acestea nu indică faptul că întreprinderile din alte state membre sunt dezavantajate *de facto* primar sau structural față de întreprinderile spaniole.

## **2. Cu titlu subsidiar, justificarea**

41. În cazul în care, contrar argumentelor de mai sus, se prezumă totuși existența unei discriminări disimulate, ar trebui să se verifice dacă ea este justificată. Această verificare cuprinde însă doar neimpozitarea centrelor comerciale mici. Din cererea de decizie preliminară nu rezultă că beneficiarii scutirilor și reducerilor din cadrul IGEC (articolele 5 și 8 din Legea 16/2000) sunt preponderent întreprinderi naționale.

42. O restricționare a libertăților fundamentale poate fi justificată de motive imperative de interes general, cu condiția ca aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia<sup>30</sup>.

### **a) Motive imperative de interes general**

43. IGEC vizează amenajarea teritoriului și protecția mediului (a se vedea punctul 6 de mai sus). Unitățile urmează să participe cu această ocazie la costurile legate de efectele externe negative pe care le cauzează în mod disproporționat (de exemplu costuri specifice de infrastructură), deoarece nu le suportă într-o măsură corespunzătoare. Obiectivele privind amenajarea teritoriului<sup>31</sup> și protecția mediului<sup>32</sup> sunt recunoscute de jurisprudența Curții de Justiție drept motive justificative.

44. În plus, trebuie să se stabilească o legătură cu forța economică specială care este direct legată de utilizarea marilor suprafețe de vânzare și aceasta să fie resorbită prin această taxă. Astfel, se urmărește într-o oarecare măsură și diminuarea avantajului concurențial obținut pe baza dimensiunii suprafeței de vânzare față de centrele comerciale mai mici. În opinia noastră, Curtea de Justiție nu a fost încă chemată să stabilească dacă și o putere economică diferită (adică capacitatea diferită de a suporta sarcini financiare) poate fi considerată un motiv justificativ pentru o restricționare a unei libertăți fundamentale. Nu dorim să excludem însă nici faptul că și o putere economică diferită ar putea justifica un tratament fiscal diferit, cum este, de exemplu, în cazul unui tarif progresiv<sup>33</sup>.

### **b) Proporționalitatea restricției**

45. În plus, restricția trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia, în speță compensarea efectelor asupra teritoriului și asupra mediului care pot fi legate de edificarea marilor centre comerciale<sup>34</sup>.

30 Hotărârea din 5 octombrie 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punctul 17), Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 73), și Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 42).

31 Hotărârea din 1 octombrie 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, punctul 29), și Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 74).

32 Hotărârea din 11 martie 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, punctul 50), și Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 74).

33 A se vedea în acest sens și Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 59 și următoarele).

34 Hotărârile din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 35) și SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punctul 23), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 47), Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 27), Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 42), și Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 25).

### 1) Caracterul adecvat al taxei

46. Conform jurisprudenței Curții de Justiție, o legislație națională nu poate garanta realizarea obiectivului invocat decât atunci când răspunde cu adevărat preocupării privind atingerea acestuia în mod coerent și sistematic<sup>35</sup>.

47. În acest sens, legiuitorul Uniunii dispune de o putere largă de apreciere într-un domeniu care implică luarea de către acesta a unor decizii de natură politică, economică și socială și în care trebuie să efectueze aprecieri complexe. Prin urmare, numai caracterul vădit inadecvat al unei măsuri adoptate în acest domeniu în raport cu obiectivul pe care instituția competentă îl urmărește determină caracterul nelegal al acesteia<sup>36</sup>.

48. În plus, Curtea de Justiție respectă și marja de apreciere a statelor membre la adoptarea legilor cu caracter general<sup>37</sup>. De la un legiuitor în domeniul taxelor și impozitelor se așteaptă în special decizii de natură politică, economică și socială. Acesta trebuie de asemenea<sup>38</sup> să efectueze aprecieri complexe. În lipsa unei armonizări de drept comunitar, legiuitorul național dispune în domeniul dreptului fiscal de o anumită marjă de apreciere la stabilirea unei taxe pe centrele comerciale. Cerința coerenței este, prin urmare, îndeplinită dacă IGEC nu este vădit inadecvată pentru atingerea obiectivului urmărit.

49. IGEC se aplică în special centrelor comerciale care sunt mari în ceea ce privește dimensiunea. Acest lucru se întemeiază în mod vădit pe prezumția că acestea generează un flux mai ridicat de clienți și de trafic de aprovizionare. Este plauzibil că din acest flux mai ridicat de clienți și de trafic de aprovizionare pot rezulta niveluri mai ridicate de zgomot și de noxe și, prin urmare, o poluare mai mare a mediului. Astfel, o lege care supune unitățile comerciale care generează niveluri mai ridicate de zgomot și de noxe unei sarcini mai mari prin intermediul unei taxe pare a fi adecvată în vederea creării unui imbold pentru a incita operarea mai degrabă a unor centre comerciale mai mici care generează – fiecare – emisii mai scăzute.

50. Deoarece întreprinderile mai mici pot fi integrate mai ușor din punctul de vedere al amenajării teritoriului, acest lucru este avantajos și pentru o repartizare utilă și justă a spațiului limitat. În această măsură, legea este de asemenea adecvată să servească protecției mediului și să asigure atingerea într-un mod coerent și sistematic a obiectivelor privind amenajarea teritoriului<sup>39</sup>.

51. Faptul că IGEC nu face distincția între amplasarea unui centru comercial în spațiul urban sau rural este în această privință irelevant. Indiferent de amplasarea lor, marile centre comerciale atrag, comparativ cu cele mai mici, un flux mai ridicat de trafic de clienți și de aprovizionare. Același lucru este valabil pentru neimpozitarea centrelor comerciale colective ale căror centre comerciale individuale nu depășesc pragul. Astfel, taxa nu devine inadecvată, ci ia în considerare diferențele dintre forma de organizare a celor mai multe centre comerciale mici față de un centru comercial mare.

35 Hotărârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punctul 42), Hotărârea din 12 iulie 2012, HIT și HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, punctul 22 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 11 iunie 2015, Berlington Hungary și alții (C-98/14, EU:C:2015:386, punctul 64).

36 Hotărârea din 10 decembrie 2002, British American Tobacco (Investments) și Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punctul 123 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 4 mai 2016, Polonia/Parlamentul European și Consiliul (C-358/14, EU:C:2016:323, punctul 79).

37 Hotărârea din 24 martie 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punctul 61), Hotărârea din 21 septembrie 1999, Läärä și alții (C-124/97, EU:C:1999:435, punctele 14 și 15), și Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Gambelli și alții (C-243/01, EU:C:2003:597, punctul 63), toate cu privire la materia jocurilor de noroc; Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79, punctul 48 și următoarele), cu privire la legislația alimentară.

38 Cu privire la criteriul comparabil de examinare pentru evaluarea acțiunilor instituțiilor Uniunii și ale statelor membre, a se vedea de asemenea Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79, punctul 47).

39 În acest sens – cu privire la o lege comparabilă – Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 80).

52. Diferențierea între centre comerciale individuale și colective, precum și lipsa diferențierii între centrele situate în zona urbană și în zona rurală arată doar că taxa ar putea fi organizată eventual mai bine în ceea ce privește aspectele de mediu pentru a realiza obiectivele menționate cu o precizie mai mare. Acest lucru nu are însă drept urmare faptul că taxa în speță este evident inadecvată pentru a servi obiectivelor menționate.

## 2) Caracterul necesar al taxei

53. În acest sens, trebuie să se clarifice dacă taxa – raportată la o suprafață de vânzare de 2 500 m<sup>2</sup> – este într-adevăr necesară pentru a atinge aceste obiective.

54. Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, la examinarea caracterului necesar în cadrul proporționalității trebuie avut în vedere că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare și că inconveniente cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate<sup>40</sup>.

55. În acest context, trebuie amintit că revine într-adevăr statului membru care invocă un motiv imperativ de interes general pentru a justifica o restricție privind una dintre libertățile fundamentale sarcina să demonstreze că reglementarea sa este adecvată și necesară pentru atingerea obiectivului legitim urmărit. Dar această sarcină a probei nu poate merge – nici în cadrul acțiunii de constatare a neîndeplinirii obligațiilor – până la a impune acestui stat membru să dovedească faptul că nicio altă măsură imaginabilă nu permite realizarea obiectivului menționat în aceleași condiții<sup>41</sup>. Acest raționament trebuie să se aplice *a fortiori* în cazul unei proceduri preliminare.

56. Particularitatea pragurilor este că lasă loc întrebării de ce legea nu prevede, de exemplu, 2 000 m<sup>2</sup> sau 3 000 m<sup>2</sup> în loc de 2 500 m<sup>2</sup>, cât prevede. Această întrebare se ridică însă la fiecare prag, iar un răspuns poate fi dat, în opinia noastră, doar de legiuitorul desemnat în mod democratic. Contrar opiniei Comisiei, legiuitorul nu trebuie să dovedească în mod empiric cum a stabilit acest prag și nu este relevant dacă acest prag este convingător sau chiar „corect” din perspectiva Comisiei, atât timp cât nu este în mod evident greșit. Or, această situație nu se regăsește în speță.

57. Un prag mai mare ar fi poate un mijloc mai puțin constrângător, însă din perspectiva statului membru nu ar fi la fel de adecvat. În mod evident nu se poate nega faptul că centrele comerciale mai mari reprezintă o provocare mai mare pentru proiectarea urbanistică și pentru luarea în considerare a chestiunilor de drept al mediului. La fel, nu se poate nega faptul că dimensiunea centrelor comerciale indică o cifră de afaceri mai mare și, prin urmare, o putere economică mai mare (așadar, o capacitate financiară mai mare). Nu se poate aprecia ca fiind evident eronat nici faptul că centrele comerciale mai mari beneficiază într-o măsură mai mare de infrastructura unui oraș față de centrele comerciale mai mici. Prin urmare, suprafața de vânzare a centrelor comerciale reprezintă un factor relevant pentru atingerea obiectivelor legii.

58. În cele din urmă – contrar opiniei Comisiei și a ANGED –, cerințele de drept al construcțiilor privitoare la edificarea unui centru comercial nu sunt la fel de adecvate pentru a impune persoanelor impozabile o participare financiară la efectele externe ale marilor centre comerciale sau pentru a oferi un stimul financiar în vederea deschiderii mai degrabă de centre comerciale mai mici.

40 A se vedea în această privință Hotărârea din 11 iulie 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, punctul 21), Hotărârea din 8 iulie 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, punctul 45), Hotărârea din 22 ianuarie 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punctul 50), Hotărârea din 15 februarie 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punctul 54), Hotărârea din 4 mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punctul 48), și Hotărârea din 30 iunie 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punctul 33).

41 A se vedea Hotărârea din 23 octombrie 1997, Comisia/Țările de Jos (C-157/94, EU:C:1997:499, punctul 58), Hotărârea din 10 februarie 2009, Comisia/Italia (C-110/05, EU:C:2009:66, punctul 66), și Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 75).

### 3) Caracterul proporțional al taxei

59. Restricțiile privind o libertate fundamentală trebuie să fie în plus proporționale cu obiectivul urmărit<sup>42</sup>. Aceasta impune ca restricția și urmările ei să nu fie disproporționate față de obiectivele urmărite (demne de protejate)<sup>43</sup>. Drept rezultat, acest fapt determină o cântărire concretă a urmărilor prin aprecierea semnificației abstracte a bunului protejate (în speță protecția mediului și amenajarea teritoriului) și a bunului afectat<sup>44</sup> (în speță, în mod ipotetic, exercitarea unei libertăți fundamentale).

60. În speță, taxa nu este disproporționată față de obiectivele urmărite. Pe de o parte, sarcina nu este atât de mare încât o activitate economică să nu mai fie posibilă (așa-numitul efect de strangulare). În special, primii 2 499 m<sup>2</sup> nu se impozitează deloc, iar potrivit informațiilor obținute de la autoritățile catalane, taxa poate fi dedusă din baza de impozitare a impozitului pe profit spaniol. Pe de altă parte, se oferă reduceri dacă accesul la centrele comerciale se realizează cu două sau mai multe mijloace de transport în comun (a se vedea articolul 11 din Legea 16/2000). În plus, protecția mediului și amenajarea teritoriului reprezintă interese juridice de mare importanță pentru conviețuirea într-o societate, iar în cazul protecției mediului [menționată expres la articolul 11 TFUE, la articolul 3 alineatul (3) TUE și la articolul 37 din cartă], de foarte mare importanță<sup>45</sup>. Drept rezultat, ar putea fi justificată astfel chiar și o restricție (disimulată) privind libertatea de stabilire.

### C. Cu privire la existența unui ajutor de stat

61. În ceea ce privește a doua întrebare, trebuie să se examineze dacă dispozițiile Legii 16/2000 pot fi interpretate ca fiind un ajutor de stat inadmisibil conform articolului 107 alineatul (1) TFUE.

#### 1. Invocarea existenței unui ajutor de stat în vederea evitării unei datorii fiscale

62. În prealabil, trebuie menționat că în repetate rânduri Curtea de Justiție a statuat deja că debitorii unei taxe nu pot invoca faptul că o măsură fiscală de care beneficiază alte întreprinderi constituie un ajutor de stat pentru a se sustrage de la plata acelei taxe<sup>46</sup>.

63. Soluția ar fi însă alta dacă taxa și scutirea prevăzute ar fi o parte integrantă dintr-o măsură de ajutor. Pentru aceasta trebuie să existe o legătură de alocare obligatorie între taxă și ajutor în temeiul reglementării naționale relevante, în sensul că venitul din taxă este inevitabil alocat finanțării ajutorului și influențează direct volumul acestuia și, prin urmare, evaluarea compatibilității ajutorului cu piața internă<sup>47</sup>.

42 Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punctul 82 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 21 decembrie 2011, Comisia/Polonia (C-271/09, EU:C:2011:855, punctul 58).

43 Hotărârea din 12 iulie 2001, Jippes și alții (C-189/01, EU:C:2001:420, punctul 81), Hotărârea din 9 noiembrie 2010, Volker și Markus Schecke și Eifert (C-92/09 și C-93/09, EU:C:2010:662, punctul 76 și următoarele), Hotărârea din 22 ianuarie 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punctul 50), și Hotărârea din 30 iunie 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punctul 33).

44 În mod similar deja Hotărârea din 9 noiembrie 2010, Volker și Markus Schecke și Eifert (C-92/09 și C-93/09, EU:C:2010:662, punctul 76 și următoarele).

45 Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctul 91).

46 Hotărârea din 20 septembrie 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punctul 80), Hotărârea din 27 octombrie 2005, Distribution Casino France și alții (C-266/04-C-270/04, C-276/04 și C-321/04-C-325/04, EU:C:2005:657, punctul 42 și următoarele), Hotărârea din 15 iunie 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 43 și următoarele), și Hotărârea din 6 octombrie 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punctul 21).

47 Hotărârea din 25 iunie 1970, Franța/Comisia (47/69, EU:C:1970:60, punctele 16/17 și următoarele), Hotărârea din 13 ianuarie 2005, Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, punctul 26), și Hotărârea din 27 octombrie 2005, Distribution Casino France și alții (C-266/04-C-270/04, C-276/04 și C-321/04-C-325/04, EU:C:2005:657, punctul 40).

64. În această privință se poate constata – după cum a comunicat și Comisia prin scrisoarea sa din 2 octombrie 2003 – că veniturile din taxa menționată nu sunt utilizate pentru ajutoare specifice în favoarea întreprinderilor comerciale. Acestea sunt mai degrabă utilizate pentru finanțarea infrastructurii de echipament municipal și de urbanism comercial, dezvoltarea de planuri de acțiune pentru dinamizarea comercială, precum și dezvoltarea de planuri de acțiune pentru mediu. Este exclusă astfel, în concordanță cu opinia de atunci a Comisiei, posibilitatea ca veniturile realizate să favorizeze o anumită întreprindere sau o ramură concretă, deoarece urmăresc un obiectiv de interes general și servesc societății în ansamblul ei.

65. Prin urmare, se impune constatarea faptului că întreprinderile care trebuie să plătească această taxă nu se pot prevala în fața instanțelor naționale de caracterul ilegal al „scutirii de taxe” acordate pentru a se sustrage de la plata acestei taxe sau pentru a obține rambursarea ei. În condițiile în care nu se pot însă prevala de acest lucru, toate celelalte raționamente privind eventuala existență a unui ajutor sunt de prisos. Verificarea admisibilității ajutorului sub forma neimpozitării centrelor comerciale mai mici ar rămâne în acest caz rezervată Comisiei în cadrul unei proceduri normale de acordare a ajutoarelor de stat conform articolului 108 TFUE.

66. Deoarece instanța de trimitere nu verifică însă deciziile de impunere, ci legea care stă la baza acestora într-un mod care poate fi semnificativ și pentru alte persoane în afară de ANGED, explicațiile suplimentare pe marginea articolului 107 TFUE ar putea fi utile cel puțin pentru instanța de trimitere.

## ***2. Existența unui ajutor de stat***

67. Pornind de la această presupunere, se impune a se verifica dacă (1) prin neimpozitarea deținătorilor centrelor comerciale mai mici, (2) prin scutirea anumitor centre comerciale mai mari sau (3) prin reducerea taxei pentru anumite centre comerciale mai mari se poate considera că există un ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

68. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru calificarea drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, trebuie în primul rând să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, aceasta trebuie să acorde un avantaj selectiv beneficiarului său. În al patrulea rând, aceasta trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența<sup>48</sup>.

### ***a) Cu privire la noțiunea de avantaj***

69. În ceea ce privește aspectul dacă reglementările în discuție în litigiul principal acordă un avantaj beneficiarului lor, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, sunt considerate ajutoare de stat intervențiile care, sub orice formă, pot favoriza direct sau indirect întreprinderi sau care trebuie să fie considerate un avantaj economic pe care întreprinderea beneficiară nu l-ar fi obținut în condiții de piață normale<sup>49</sup>.

<sup>48</sup> Hotărârile din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 40) și Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53), și Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 38).

<sup>49</sup> Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 21), și Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 65).



70. De asemenea, un avantaj fiscal care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalte persoane impozabile poate intra sub incidența articolului 107 alineatul (1) TFUE<sup>50</sup>.

71. Astfel, sunt considerate ajutoare cu precădere intervențiile care, sub diverse forme, reduc sarcinile care grevează *in mod normal* bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice<sup>51</sup>.

72. În ceea ce privește neimpozitarea centrelor comerciale mai mici, se impune constatarea faptului că, după cum rezultă din articolul 4 din Legea 16/2000, sunt supuse la plata acestei taxe doar centrele comerciale începând de la o suprafață de vânzare de 2 500 m<sup>2</sup>. Ideea de fond este că începând de la această dimensiune se prezumă (generalizând în mod larg) o anumită putere economică (a se vedea articolul 2 din Legea 16/2000). În condițiile de piață normale și potrivit voinței legiuitorului regional spaniol, centrele comerciale mai mici (sub pragul de 2 500 m<sup>2</sup> menționat la articolul 4 alineatul 3 din Legea 16/2000) nu sunt supuse taxei. Prin urmare, pentru acestea nici nu se reduc sarcinile pe care centrele comerciale mai mici ar trebui să le suporte *in mod normal*. Nici centrele comerciale mai mari nu sunt supuse unor sarcini pentru primii 2 499 m<sup>2</sup> din suprafața lor de vânzare. În această privință lipsește din nou un tratament dezavantajos (a se vedea în acest sens punctele 29 și 30 de mai sus) și un avantaj economic pe care centrele comerciale mai mici nu l-ar fi obținut în condiții de piață normale.

73. Neimpozitarea centrelor comerciale mici nu poate reprezenta, așadar, un ajutor. Eventual, cota de impozitare redusă sau o scutire a anumitor centre comerciale mai mari (conform articolului 5 din Legea 16/2000, acest lucru se referă printre altele la centre comerciale de materiale de construcții și conform articolului 8 din Legea 16/2000 se referă printre altele la centre comerciale de bricolaj) de la taxa relevantă poate fi percepută drept un astfel de avantaj. Acesta ar mai trebui să fie și unul selectiv.

#### **b) Caracterul selectiv al avantajului**

74. În această privință trebuie să se analizeze dacă (1) scutirea anumitor centre comerciale mai mari sau (2) taxa redusă pentru anumite centre comerciale mai mari reprezintă „favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, adică dacă există un „avantaj selectiv” în sensul jurisprudenței Curții de Justiție.

75. Cu titlu subsidiar – în cazul în care Curtea de Justiție va considera că și neimpozitarea centrelor comerciale mai mici constituie un avantaj pe care acestea nu l-ar fi obținut în condiții de piață normale –, trebuie analizat de asemenea dacă (3) neimpozitarea deținătorilor centrelor comerciale mici reprezintă un astfel de „avantaj selectiv”.

#### **1) Selectivitatea în materie fiscală**

76. Examinarea acestei selectivități în cadrul reglementărilor de natură fiscală ale statelor membre creează dificultăți semnificative<sup>52</sup>.

50 A se vedea printre altele Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 72), și Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23).

51 Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 13), Hotărârea din 19 martie 2013, Bouygues și Bouygues Télécom/Comisia (C-399/10 P și C-401/10 P, EU:C:2013:175, punctul 101), Hotărârea din 14 ianuarie 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 33), și Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 66).

52 A se vedea trimiterea preliminară a Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) (ordonanța din 30 mai 2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381) cu privire la așa-numita clauză privind grupurile de întreprinderi de la articolul 6a din Grunderwerbsteuergesetz din cadrul legislației privind impozitul pe achizițiile de terenuri – pendinte sub numărul C-374/17.

77. În jurisprudența Curții de Justiție se reiterează constant ca punct de plecare că o reglementare fiscală nu este selectivă în cazul în care se aplică fără distincție tuturor operatorilor economici<sup>53</sup>. Potrivit jurisprudenței, caracterul selectiv al unei reglementări nu poate fi stabilit însă ținând seama numai de împrejurarea că o reglementare fiscală acordă un avantaj doar întreprinderilor care îndeplinesc condițiile pe care le impune<sup>54</sup>.

78. Pentru acest motiv, Curtea de Justiție a definit criteriile specifice pentru stabilirea caracterului selectiv al avantajelor fiscale. Astfel, potrivit jurisprudenței, este decisiv aspectul dacă, potrivit condițiilor prevăzute de sistemul fiscal național, criteriile pentru obținerea avantajului fiscal au fost selectate în mod nediscriminatoriu<sup>55</sup>. În acest sens, trebuie să se determine, într-o primă etapă, regimul fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru corespunzător. În raport cu acest regim fiscal comun sau „normal”, trebuie să se aprecieze, într-o a doua etapă, dacă avantajul conferit prin măsura fiscală în cauză are caracter selectiv.

79. Acest lucru intră în discuție dacă măsura respectivă derogă de la sistemul comun în măsura în care introduce diferențieri între operatorii economici care, din perspectiva obiectivului atribuit sistemului fiscal al statului membru respectiv, se găsesc într-o situație de drept și de fapt comparabilă<sup>56</sup>. Chiar și în situația în care aceste condiții sunt îndeplinite, avantajul poate fi justificat prin natura sau prin obiectivele generale ale sistemului căruia îi aparține, în special atunci când o reglementare fiscală se întemeiază în mod direct pe principiile fondatoare sau directe ale sistemului fiscal național<sup>57</sup>.

80. O asemenea examinare specială este necesară în cazul reglementărilor fiscale în vederea stabilirii caracterului selectiv al acestora întrucât, spre deosebire de subvențiile în sens restrâns sub forma unor prestații bănești, avantajele fiscale apar în cadrul unui sistem fiscal căruia întreprinderile îi sunt supuse constant și obligatoriu în general. Sistemele fiscale conțin însă diferențieri sub multiple forme care, de regulă, au doar rolul de a realiza obiectivul precis al impozitului. Conform jurisprudenței însă, astfel de diferențieri „avantajoase” care nu constituie subvenții în sens restrâns pot fi considerate ajutoare doar în cazul în care, potrivit naturii și efectelor pe care le produc, pot fi asimilate subvențiilor<sup>58</sup>.

81. Astfel, va exista un motiv de a asimila aceste avantaje fiscale subvențiilor în sens restrâns numai în situația în care un stat membru își folosește sistemul fiscal existent drept mijloc pentru acordarea prestațiilor bănești în scopuri situate în afara sistemului<sup>59</sup>.

53 A se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 35), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, *Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit* (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 73), Hotărârea din 29 martie 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 39), Hotărârea din 9 octombrie 2014, *Ministerio de Defensa și Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23), și Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/World Duty Free Group și alții* (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53 și următoarele).

54 A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 29 martie 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42), și Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/World Duty Free Group și alții* (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 59).

55 A se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 14 ianuarie 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 53), și Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/World Duty Free Group și alții* (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54); în mod expres și în afara legislației fiscale, Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctele 53 și 55).

56 A se vedea Hotărârea din 17 noiembrie 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709), Hotărârea din 8 septembrie 2011, *Paint Graphos* (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49), Hotărârea din 29 martie 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42), Hotărârea din 18 iulie 2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 19), Hotărârea din 9 octombrie 2014, *Ministerio de Defensa și Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 35), Hotărârile din 21 decembrie 2016, *Comisia/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctele 49 și 58), *Comisia/World Duty Free Group și alții* (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54) și *Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990, punctul 51).

57 A se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2011, *Paint Graphos* (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 65 și 69), Hotărârea din 18 iulie 2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 22); a se vedea în acest sens printre altele și Hotărârea *Italia/Comisia* (173/73, EU:C:1974:71, punctul 33), Hotărârea din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 42), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, *Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit* (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 145), și Hotărârea din 9 octombrie 2014, *Ministerio de Defensa și Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctele 42 și 43).

58 A se vedea printre altele Hotărârea din 23 februarie 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Înalta Autoritate* (30/59, EU:C:1961:2, p. 43), Hotărârea din 15 iunie 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 și C-41/05, EU:C:2006:403, punctul 29), Hotărârea din 19 martie 2013, *Bouygues și Bouygues Télécom/Comisia* (C-399/10 P și C-401/10 P, EU:C:2013:175, punctul 101), și Hotărârea din 9 octombrie 2014, *Ministerio de Defensa și Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 22).

59 A se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 18 iulie 2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, punctele 22-27).

82. Curtea de Justiție va efectua în acest sens o examinare a coerenței acolo unde incoerența indică în cele din urmă un abuz. De această dată nu se ridică însă întrebarea dacă persoana imposibilă selectează forme abuzive pentru a se sustrage de la plata impozitului. Mai degrabă se pune întrebarea dacă – privit obiectiv – statul membru „abuzează” de dreptul său fiscal pentru a subvenționa întreprinderi individuale prin eludarea dreptului privind ajutoarele de stat.

83. Din această constatare rezultă că, pentru a constata caracterul selectiv al unui avantaj fiscal în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesar un tratament inegal nejustificat aplicat în cadrul sistemului fiscal al unui stat membru. În această privință, este decisiv dacă această diferențiere rezultă din natura sau din structura generală a sistemului din care aceasta face parte<sup>60</sup>.

84. În plus, potrivit modului de redactare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, această diferență de tratament nejustificată ar trebui să reprezinte o diferențiere în favoarea unei anumite întreprinderi sau în favoarea producerii anumitor bunuri. Pentru acest motiv, Curtea a constatat, în special în Hotărârea Gibraltar, că o reglementare fiscală trebuie să caracterizeze întreprinderile beneficiare pe baza unor caracteristici care le sunt specifice în calitate de categorie privilegiată<sup>61</sup>.

85. La prima vedere, prin Hotărârea World Duty Free Group<sup>62</sup>, aceste constatări au fost într-adevăr puțin nuanțate<sup>63</sup>. În această hotărâre, o reglementare fiscală care a prevăzut pentru toate persoanele impozabile care au achiziționat întreprinderi străine cu fond comercial avantaje fiscale (timp de amortizare scurt) a fost clasificată ca fiind selectivă deoarece alte persoane impozabile care au achiziționat întreprinderi naționale au putut să amortizeze fondul comercial doar după o perioadă mai lungă. Deoarece persoanele impozabile ca atare nu reprezintă anumite întreprinderi sau ramuri de producție, criteriul de aplicare a articolului 107 alineatul (1) TFUE ar fi inoperant<sup>64</sup>. Această hotărâre s-a referit însă la un caz special al „promovării exportului” întreprinderilor naționale pentru investiții în străinătate în detrimentul întreprinderilor străine, care contravine raționamentului juridic de la articolul 111 TFUE. De aceea subvențiile specifice la export pot îndeplini criteriul selectiv chiar dacă se aplică tuturor persoanelor impozabile.

## *2) Cu privire la caracterul selectiv al diferențelor de tratament concrete*

86. Instanța de trimitere consideră că o avantajare selectivă prin reglementarea în speță este posibilă din mai multe privințe, și anume prin tratarea diferită a centrelor comerciale individuale în funcție de dimensiunea lor, prin reducerea taxei sau scutirea de taxă a anumitor centre comerciale individuale și prin neimpozitarea centrelor comerciale colective.

87. Astfel, instanța de trimitere a ales în cele din urmă ca referință diferite reglementări fiscale „normale”. Atunci când prezumă că neimpozitarea centrelor comerciale individuale mai mici are un caracter selectiv, pornește de la un sistem de referință potrivit căruia toate centrele comerciale individuale ar trebui incluse. În măsura în care se face referire la neimpozitarea centrelor comerciale colective, sistemul de referință este totuși constituit din impozitarea tuturor centrelor comerciale de orice fel. În măsura în care se face referire la centrele comerciale individuale mai mari scutite sau impozitate cu o cotă redusă, sistemul de referință ar fi constituit din toate marile centre comerciale individuale.

60 Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 42), și Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 71).

61 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 104).

62 Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 73, 74, 86 și următoarele).

63 Aici punctele 59 și 86 ale acestei hotărâri nu par să fie în totalitate coerente.

64 În opinia noastră, acest lucru rezultă cel mai recent din considerațiile prezentate în Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 85 și 86).

88. În funcție de tratamentul diferit avut în vedere, este vizat un alt sistem de referință. De aici rezultă – fapt constatat deja de Curte în Hotărârea Gibraltar<sup>65</sup> – că stabilirea existenței unei impozitări „normale” nu poate fi decisivă. După cum a subliniat și Curtea de Justiție din nou în Hotărârea World Duty Free<sup>66</sup>, decisivă este doar examinarea tratamentului diferit în discuție în lumina obiectivului urmărit prin lege.

89. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, trebuie clarificat dacă dispozițiile Legii 16/2000 au drept urmare tratamente inegale a căror motivație nu se regăsește în legea fiscală concretă, ci urmăresc obiective externe – prin urmare, obiective străine<sup>67</sup>.

*i) Analiza obiectivului legii*

90. Acest lucru necesită în primul rând o analiză mai exactă a obiectivului legii. După cum s-a menționat la punctul 43 de mai sus, obiectivul legii este protecția mediului, amenajarea teritoriului și o participare la costuri a întreprinderilor la care se poate prezuma – generalizând – existența unei puteri economice speciale datorită utilizării unor spații de vânzare mari. La acestea se adaugă o anumită „funcție de redistribuire” atunci când actori mai puternici din punct de vedere economic suportă sarcini fiscale mai mari față de actorii mai slabi din punct de vedere economic.

*ii) Taxe reduse pentru centrele comerciale cu spații mari*

91. Referitor la reducerea fiscală menționată la articolul 8 din Legea 16/2000 (reducerea cu 60 % a bazei nete de impozitare), trebuie luat în considerare faptul că comercianții de mobilier, ferestre și uși, precum și centrele comerciale de bricolaj necesită de regulă, datorită specificului lor, o suprafață de vânzare și de depozitare mai mare. În această privință, comparativ cu centrele comerciale mari cu un specific format din bunuri mai mici, prezumția generalizantă a puterii economice mai mari la o suprafață de vânzare mai mare nu este complet relevantă.

92. La aceasta se adaugă faptul că asemenea centre comerciale depind în mod specific de o suprafață mare, astfel încât taxa le afectează în mod deosebit. Deoarece principiul proporționalității trebuie respectat cu precădere în dreptul fiscal, luarea în considerare de către legiuitorul național a acestei sarcini speciale este ușor de înțeles<sup>68</sup> și nu este evident fără legătură cu obiectivul de a impune o sarcină fiscală unei întreprinderi cu o putere economică deosebită.

93. Și cu privire la obiectivul protecției mediului, trebuie luat în considerare, contrar opiniei ANGED, că din cauza sortimentului de produse vândute persoanele impozabile sus-numite nu atrag un număr la fel de mare de clienți pe m<sup>2</sup> precum alte centre comerciale. Un magazin pentru ferestre și uși este frecventat de regulă de mai puțini clienți decât un centru comercial cu produse alimentare cu aceeași suprafață. Astfel, fluxul mai redus de clienți are drept efect și un trafic de aprovizionare mai redus. Dacă într-adevăr așa stau lucrurile este mai puțin important. Deoarece legiuitorul național trebuie să adopte în această privință o decizie bazată pe previziuni, aceasta poate fi examinată doar în ceea ce privește caracterul evident eronat al acesteia (a se vedea cu privire la criteriul de examinare punctul 48 de mai sus). O astfel de eroare evidentă nu poate fi însă observată în speță.

65 A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 90 și 91, precum și 131).

66 Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 54, 67 și 74).

67 În acest sens s-a exprimat în mod expres și Curtea în Hotărârile din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 70).

68 A se vedea și Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctul 65).

94. Referitor la obiectivul amenajării teritoriului, nu este într-adevăr clar la prima vedere motivul pentru care centrele comerciale de bricolaj ar trebui supuse plății de taxe reduse. Acest lucru este însă irelevant deoarece este suficient dacă tratamentul inegal poate fi justificat prin unul dintre obiectivele legii. Acest lucru este posibil în speță în ceea ce privește o obligație fiscală în funcție de puterea economică și luarea în considerare a influențelor negative asupra mediului.

*iii) Scutirea fiscală a centrelor comerciale cu o necesitate sporită de spațiu*

95. În ceea ce privește scutirea fiscală menționată la articolul 5 din Legea 16/2000 a centrelor comerciale care comercializează produse de grădinărit, autovehicule, materiale de construcții, utilaje și piese pentru echipamente industriale, trebuie să se țină cont de chestiuni similare. Aceste întreprinderi necesită, datorită sortimentului lor de produse, o suprafață deosebit de mare.

96. În acest caz, prezumția puterii economice speciale la o suprafață mai mare este și mai îndoielnică. În această privință, taxa îi afectează și mai puternic față de ceilalți contribuabili. De aceea, luarea în considerare și în această situație a sarcinii speciale este de înțeles și nu este irelevantă. Același lucru este valabil cu privire la frecventarea de către clienți și la volumul aprovizionărilor față de centrele comerciale mari „normale” frecventate des, cum sunt, de exemplu, centrele comerciale cu produse alimentare. Centrele comerciale menționate la articolul 5 din Legea 16/2000 comercializează, de regulă, către alte întreprinderi, care cumpără cantități mai mari, dar frecventează mai rar suprafețele de vânzare.

*iv) Cu titlu subsidiar, neimpozitarea centrelor comerciale mai mici*

97. Instanța de trimitere a criticat în plus și neimpozitarea în totalitate a centrelor comerciale individuale cu o suprafață de vânzare mai mică de 2 500 m<sup>2</sup>. Potrivit jurisprudenței, un avantaj selectiv intră însă în discuție doar dacă această măsură derogă de la sistemul comun în măsura în care introduce diferențieri între operatorii economici care se găsesc, în raport cu obiectivul urmărit de sistemul fiscal al statului membru respectiv, într-o situație de drept și de fapt comparabilă<sup>69</sup>.

98. În speță, nu există nicio diferență de tratament între centrele comerciale mai mici și centrele comerciale mai mari, deoarece și la centrele comerciale mai mari primii 2 499 m<sup>2</sup> din suprafața de vânzare nu sunt supuși taxei (a se vedea în acest sens punctul 72 de mai sus). Astfel, toate centrele comerciale beneficiază de acest „avantaj” al neimpozitării. Chiar și în cazul în care centrele comerciale mici ar fi incluse în domeniul de aplicare al taxei, acestea, la fel ca marile centre comerciale, nu ar fi impozitate în privința suprafeței lor cuprinse între 1 m<sup>2</sup> și 2 499 m<sup>2</sup>. În plus, centrele comerciale mici nu se află într-o situație comparabilă cu cele mari (a se vedea în acest sens punctul 100 și următoarele). Chiar dacă s-ar considera că există o diferență de tratament, această diferențiere ar fi justificată (a se vedea în acest sens punctul 103 și următoarele).

<sup>69</sup> A se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49), Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 19), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 35), și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54).



– *Situație de fapt și de drept comparabilă?*

99. Curtea de Justiție a subliniat în special în Hotărârea World Duty Free Group că beneficiarii trebuie să se aplece, în raport cu obiectivul urmărit de regimul respectiv, într-o situație de fapt și de drept comparabilă, fiind supuși astfel unui tratament diferențiat care poate în esență să fie calificat drept discriminatoriu<sup>70</sup>.

100. Prin urmare, neimpozitarea deținătorilor centrelor comerciale mai mici (individuale sau ca parte a unui centru comercial colectiv) nu reprezintă pentru aceștia un avantaj selectiv în sensul termenului avantaj menționat la articolul 107 alineatul (1) TFUE. Astfel, această diferențiere este imanentă obiectivului legii care constă în reducerea urmărilor negative pentru mediu și pentru amenajarea teritoriului cauzate de centrele comerciale *mai mari*, prin crearea unui stimul pentru a se opera centre comerciale mai mici, nesupuse taxei.

101. Centrele comerciale mai mari și mai mici se deosebesc tocmai prin suprafața lor de vânzare și prin forța economică rezultată din aceasta, precum și prin numărul de clienți și volumul de livrare pe metru pătrat. Din perspectiva statului membru – care în speță nu este vădit eronată –, acestea nu se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă.

102. În opinia noastră, situația este aceeași în privința neimpozitării până în prezent a așa-numitelor centre comerciale colective. Deoarece nici forța economică individuală a deținătorului individual al unui centru comercial și nici efectele negative asupra mediului cauzate de el nu cresc doar datorită faptului că face parte dintr-un centru comercial colectiv, corespunde și obiectivului legii – contrar opiniei Comisiei – faptul că până în prezent a fost impozitat doar *deținătorul individual al unui centru comercial*. Deoarece operatorii sau locatorii suprafețelor comerciale dintr-un mare centru comercial nu sunt la rândul lor instituții comerciale, faptul că acestea nici nu au fost impozitate până în prezent nu contravine nici logicii legii.

– *Cu titlu subsidiar, justificarea diferențierii*

103. În cazul în care Curtea de Justiție consideră față de cele expuse că există o comparabilitate de fapt și de drept între centrele comerciale mai mici și mai mari, atunci trebuie examinat dacă diferențierea dintre acestea poate fi justificată.

104. În opinia noastră, se poate afirma acest lucru în ceea ce privește dimensiunea suprafeței de vânzare. Dimensiunea suprafeței de vânzare indică (în orice caz, nu evident eronat) un anumit număr de produse și de clienți, implicat un anumit trafic al clienților și al aprovizionărilor și, rezultând din acesta, zgomote și noxe și alte efecte care cauzează sarcini speciale pentru municipalitate. Dimensiunea unui centru comercial poate fi privită și ca indicator (grosier) pentru o cifră de afaceri mai mare și astfel pentru o forță economică mai mare, prin urmare, o performanță economică mai mare.

105. Nici din punctul de vedere al procedurii administrative nu se poate obiecta că numărul centrelor comerciale supuse impozitării, care apoi trebuie și controlate, este redus cu ajutorul unui prag. Acest lucru servește și simplificării administrative. Chiar și în legislația Uniunii în materie de TVA, așa-numiții întreprinzători mici (adică întreprinzători a căror cifră de afaceri nu depășește o anumită „sumă scutită”) nu sunt impozitați, fără ca până în prezent să se considere că acest lucru reprezintă o

<sup>70</sup> Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54), anterior deja: Hotărârea din 28 iulie 2011, Mediaset/Comisia (C-403/10 P, nepublicată, EU:C:2011:533, punctul 36), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 75 și 101), și Hotărârea din 14 ianuarie 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 55), Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctul 59).

încălcarea a legislației în materia ajutoarelor de stat. Pentru obiectivele legale urmărite, raportarea la suprafața de vânzare individuală în locul raportării la cifra de afaceri individuală sau la profitul individual este în plus foarte ușor de înțeles deoarece aceasta poate fi ușor realizată (administrare facilă și efectivă) și oferă mai puține posibilități de eludare decât raportarea la profit, de exemplu.

106. Decizia dacă „centrele comerciale colective” ar putea fi de asemenea supuse taxei sau dacă acest lucru ar fi chiar mai benefic pentru obiectivele urmărite prin lege (sau ar fi chiar „mai coerent”, după cum consideră Comisia în cele din urmă) trebuie luată de legiuitorul național și la aceasta Curtea de Justiție nu poate oferi un răspuns. Din perspectiva dreptului Uniunii, neimpozitarea „centrelor comerciale colective” (pe lângă sau în locul centrelor comerciale individuale) nu este în orice caz vădit eronată (în special „abuzivă” – a se vedea în acest sens punctul 82 de mai sus).

### **c) Concluzie**

107. În concluzie, neimpozitarea centrelor comerciale mai mici (și a centrelor comerciale colective) nu reprezintă un avantaj selectiv al acestor întreprinderi. În această privință lipsește un avantaj sau o diferență de tratament nejustificată. Neimpozitarea acestora este acoperită prin obiectivele Legii 16/2000.

108. Sarcina fiscală redusă pentru anumite întreprinderi cu suprafețe mai mari poate fi de asemenea explicată obiectiv prin obiectivele urmărite de lege. Același lucru este valabil pentru scutire deoarece la o analiză generalizantă, luând în considerare marja discreționară a legiuitorului, întreprinderile scutite și cele supuse unei taxe reduse sunt diferite în privința poluării mediului și, respectiv, a puterii economice în funcție de suprafață.

### **3. Întrebare: efectele diferitor acțiuni ale Comisiei asupra valabilității în timp a aprecierii drept ajutor**

109. Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește să afle valabilitatea în timp a constatării ajutorului. Instanța dorește să afle în mod evident dacă constatarea existenței unui ajutor are efecte *ex nunc* sau *ex tunc*. Având în vedere răspunsurile de mai sus, nu se mai impune să se răspundă la a treia întrebare preliminară.

110. Chiar dacă s-ar prezuma că neimpozitarea centrelor comerciale mai mici reprezintă un ajutor ilegal, în speță ar fi exclusă totuși în această privință o recuperare a avantajului. Din jurisprudență rezultă că recuperarea unui ajutor în materie fiscală înseamnă că tranzacțiile efectuate în mod real de către beneficiarii ajutorului în discuție sunt supuse impozitării care le-ar fi fost aplicabilă în lipsa ajutorului ilegal<sup>71</sup>. Chiar și la includerea centrelor comerciale mici în domeniul de aplicare al IGEC, primii 2 499 m<sup>2</sup> ai acestora nu ar fi supuși taxei, astfel încât deja din acest motiv nu ar fi posibilă o impozitare retroactivă a centrelor comerciale mici.

111. A treia întrebare preliminară a instanței de trimitere este relevantă doar pentru scutirea și reducerea taxei conform articolelor 5 și 8 din Legea 16/2000. Aici ar trebui să se examineze dacă scrisoarea de la DG COMP din 2 octombrie 2003 are drept urmare faptul că în prezent există un ajutor care poate fi desființat doar *ex nunc*.

<sup>71</sup> În acest sens s-a exprimat în mod expres și Curtea în Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990, punctul 93), a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 decembrie 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punctul 119).

**a) Cu privire la existența unui ajutor**

112. Pentru ajutoarele existente, articolul 17 și următoarele din Regulamentul nr. 659/1999 (în prezent articolul 21 și următoarele din Regulamentul 2015/1589) prevăd un sistem special care exclude o recuperare retroactivă. Prin urmare, se va avea în vedere doar o desființare *ex nunc* a schemei de ajutor (articolul 18 din Regulamentul nr. 659/1999, în prezent articolul 22 din Regulamentul 2015/1589).

113. Ceea ce reprezintă un ajutor existent rezultă din articolul 1 litera (b) din Regulamentul nr. 659/1999 [care are același conținut cu articolul 1 litera (b) din Regulamentul 2015/1589]. În această categorie intră ajutorul autorizat (ii) sau ajutorul considerat ajutor existent în temeiul articolului 15 (iv). Articolul 1 litera (b) punctul (v) din Regulamentul nr. 659/1999, care a fost citat de instanța de trimitere, nu este însă aplicabil – după cum menționează ANGED și Comisia în mod concordant –, deoarece nu este dovedit faptul că IGEC nu a fost un ajutor la momentul introducerii sale și că abia ulterior a devenit un ajutor datorită dezvoltării pieței comune.

114. Nu există nici un ajutor autorizat conform articolului 1 litera (b) punctul (ii) din Regulamentul nr. 659/1999, deoarece scrisoarea de la DG COMP din 2 octombrie 2003 nu reprezintă o autorizare a unui ajutor, ci doar informează că, în urma unei examinări efectuată în temeiul unei reclamații, Comisia a ajuns la concluzia că veniturile nu sunt utilizate pentru ajutoare specifice.

115. Precum Comisia, nu considerăm aceasta ca fiind o autorizare a unui ajutor. Din articolul 3 din Regulamentul nr. 659/1999 (care are același conținut cu articolul 3 din Regulamentul 2015/1589) se poate deduce că ajutorul care trebuie notificat nu poate fi acordat decât în cazul în care Comisia a adoptat o decizie de autorizare a acestuia. Din articolul 4 din Regulamentul nr. 659/1999 (de asemenea din articolul 4 din Regulamentul 2015/1589) rezultă în mod clar că adoptarea de către Comisie a unei decizii se face pe baza unei notificări a ajutorului de către statul membru. O astfel de notificare nu există în speță. Astfel, nu a existat pentru Comisie un motiv pentru o autorizare și nici pentru Regatul Spaniei ocazia de a pleca de la premisa unei autorizări. Acest lucru rezultă în mod clar și din textul scrisorii.

116. Prin urmare, trebuie examinat doar articolul 1 litera (b) punctul (iv) din Regulamentul nr. 659/1999. Potrivit acestuia, există, conform articolului 15 alineatul (3) din Regulamentul nr. 659/1999 [în prezent articolul 17 alineatul (3) din Regulamentul 2015/1589] un ajutor după trecerea termenului de 10 ani prevăzut la articolul 15 alineatul (1) din Regulamentul nr. 659/1999 [în prezent articolul 17 alineatul (1) din Regulamentul 2015/1589]. Potrivit alineatului (2) al aceluiași articol, termenul începe să curgă din ziua în care ajutorul ilegal este acordat. În cazul în care scutirea de la plata taxei reprezintă ajutorul, atunci ajutorul se acordă odată cu nașterea taxei prea mici.

117. Taxa ia naștere pentru fiecare an odată cu trecerea exercițiului fiscal (conform articolului 12 din Legea 16/2000, acesta este anul calendaristic), prin urmare, pentru 2001, odată cu trecerea anului 2001, adică în anul 2002. Termenul este în principiu de 10 ani, iar fiecare măsură adoptată de Comisie întrerupe acest termen. Dacă se presupune că verificarea în temeiul reclamației din 2002 este suficientă pentru o întrerupere, atunci termenul începe să curgă și pentru anii 2001 și 2002 abia în anul 2003. Prin urmare, termenul pentru această „taxă redusă” a expirat pentru acești ani în 2013, pentru anul 2003 termenul începe să curgă la începutul anului 2004 și a expirat la sfârșitul anului 2013. Pentru anul 2004, termenul ar fi expirat la sfârșitul anului 2014. Însă datorită scrisorii Comisiei din anul 2014 curge din nou un alt termen. Astfel, doar ajutoarele aferente anilor 2001-2003 sunt considerate ajutoare existente. Începând din anul 2004, nu se mai regăsesc ajutoare existente.

118. Conform considerentului (13) și articolului 14 din Regulamentul nr. 659/1999 (în prezent articolul 16 din Regulamentul 2015/1589) și conform jurisprudenței Curții de Justiție<sup>72</sup>, aceste ajutoare trebuie recuperate în principiu în mod imperativ de la destinatari, care ar fi centrele comerciale mari scutite sau supuse unei taxe reduse ori centrele comerciale mici care nu au fost impozitate până în prezent.

### ***b) Concluzie***

119. În cazul în care Curtea de Justiție va considera că reducerea taxei și scutirea de la plata acesteia sau neimpozitarea centrelor comerciale mici reprezintă un ajutor ilegal, doar ajutoarele aferente anilor 2001-2003 vor fi considerate ajutoare existente în sensul articolului 17 și următoarele din Regulamentul nr. 659/1999.

## **VI. Concluzie**

120. În consecință, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania) după cum urmează:

- „1) Articolele 49 și 54 TFUE nu se opun unei taxe precum cea în discuție aplicabile comercianților cu amănuntul în funcție de suprafața de vânzare.
- 2) Articolul 107 alineatul (1) TFUE nu poate fi interpretat în sensul că reprezintă ajutoare de stat interzise neimpozitarea centrelor comerciale cu o suprafață de vânzare mai mică de 2 500 m<sup>2</sup>, neimpozitarea centrelor comerciale colective și reducerea taxei pentru centrele comerciale de bricolaj și pentru centrele comerciale destinate în special vânzării de mobilier, de articole de evacuare a apei uzate sau de uși și ferestre. Același lucru este valabil cu privire la scutirea de taxă pentru centrele comerciale destinate vânzării produselor de grădinărit, vânzării de autovehicule, furnizării de materiale de construcții sau de utilaje și piese pentru echipamente industriale.”

<sup>72</sup> Hotărârea din 15 decembrie 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punctul 113) – recuperare ca urmare logică a stabilirii caracterului ilegal, Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990, punctele 89 și 90).