



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 9 noiembrie 2017¹

Cauzele conexe C-236/16 și C-237/16

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)
împotriva
Diputación General de Aragón**

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

„Cerere de decizie preliminară – Libertatea de stabilire – Taxă regională pe marile centre comerciale – Afectare indirectă, deoarece din punct de vedere statistic sunt afectate preponderent lanțurile comerciale străine – Scutirea și reducerea de taxe ca ajutoare ilegale”

I. Introducere

1. În prezenta cauză, Curtea trebuie să analizeze din nou problema privind măsura în care, din cauza diferențelor de tratament fiscal, se produce o lezare indirectă a libertăților fundamentale și/sau dacă acestea diferențe trebuie considerate un ajutor ilegal. Prezenta cauză trebuie privită în raport cu alte două proceduri pendinte în fața Curții² și care, împreună, oferă Curții ocazia de a preciza întinderea interdicției de a acorda ajutoare, prevăzută de dreptul Uniunii.

2. Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Asociația Națională a Marilor Întreprinderi de Distribuție, denumită în continuare „ANGED”) contestă prin acțiunea sa taxa specială impusă în Aragon pentru daunele aduse mediului de marile centre comerciale (denumită în continuare „IDMGAV”).

3. Atât Comisia, cât și ANGED consideră că această taxă reprezintă o limitare a libertății de stabilire și un ajutor ilegal acordat în special pentru centrele comerciale mici, deoarece acestea nu sunt afectate de taxă. În esență, este vorba despre problema privind în ce măsură diferențele de tratament fiscal sunt relevante din punctul de vedere a legislației privind ajutoarele de stat.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. În speță, cadrul juridic al Uniunii este dat de articolul 49 coroborat cu articolul 54 TFUE și de articolul 107 și următoarele din TFUE.

¹ Limba originală: germana.

² Este vorba despre cauzele conexe C-234/16, C-235/16 și C-233/16.

B. Dreptul spaniol

5. Taxa în discuție în litigiul principal impusă pentru daunele aduse mediului de marile centre comerciale (Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta) a fost introdusă la 1 ianuarie 2006 prin titlul II din Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón (Legea 13/2005 din 30 decembrie 2005 privind măsurile fiscale și administrative în materia taxelor transferate și a taxelor proprii ale comunității autonome Aragon).

6. În prezent, IDMGAV este prevăzută în capitolul III din anexa II (denumită în continuare „TRIMCA”) din Ley (de las Cortes de Aragón) 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón [Legea (Parlamentului Regional al comunității autonome Aragon) 10/2015 din 28 decembrie 2015 privind măsurile de menținere a serviciilor publice în comunitatea autonomă Aragon].

7. Conform preambulului Legii 13/2005, faptul generator al acestui impozit se stabilește în funcție de daunele aduse mediului de traficul comercial din centrele respective, care, întrucât dispun de suprafețe extinse de vânzare către public, îndeamnă la consum și la deplasări semnificative cu autovehiculul personal. Taxa se aplică titularilor activității care cauzează dauna asupra mediului, cu alte cuvinte persoanelor care exploatează instalația, iar nu titularilor acesteia.

8. În acest sens, suprafața – proiectată pe orizontal sau pe etaje – constituie parametrul cel mai adecvat pentru a determina în mod obiectiv profitul care se obține ca urmare a neasumării costurilor impactului asupra mediului și teritoriului. Suprafața de vânzare indică o ofertă de produse mai mare și, prin urmare, un aflux mai mare de consumatori; suprafața destinată altor scopuri (de exemplu depozitării), înseamnă posibilități mai mari de rearanjare a produselor și suprafața de parcare relevă capacitatea de atragere a posesorilor de autovehicule.

9. Potrivit articolului 15 din TRIMCA, IDMGAV este prevăzută cu scopul „de a impozita capacitatea economică concretă care se manifestă prin activitatea și prin traficul din centrele comerciale, care, ca urmare a efectului lor de atragere a consumului, conduc la deplasări semnificative de autovehicule și, prin urmare, au efecte negative asupra mediului natural și a teritoriului comunității autonome Aragon”.

10. IDMGAV are natură reală, caracter alocabil și scop parafiscal (articolul 3 din TRIMCA). Potrivit articolului 5 din TRIMCA, veniturile obținute efectiv din colectarea IDMGAV sunt alocate, după ce se deduc cheltuielile de gestionare și de colaborare, finanțării măsurilor preventive sau de restaurare a mediului degradat.

11. Conform articolului 16 alineatul 2 din TRIMCA, un centru comercial dispune de o suprafață extinsă de vânzare atunci când suprafața sa de vânzare către public este mai mare de 500 m².

12. Potrivit articolului 20 din TRIMCA, sunt scutite centrele comerciale a căror activitate comercială principală constă în vânzarea exclusivă a următoarelor produse: a) mașini, vehicule, utilaje și piese pentru echipamente industriale; b) materiale de construcții, articole sanitare, uși și ferestre, articole dedicate exclusiv profesioniștilor; c) pepiniere pentru grădinărit și culturi; d) articole de mobilier în centre individuale, tradiționale și specializate; e) autovehicule, în sălile de expoziție ale distribuitorilor și în atelierelor de reparații, și f) combustibili și carburanți.

13. Baza de impozitare este formată din suprafața totală a fiecărui centru comercial care dispune de o suprafață extinsă de vânzare, care se obține însumând următoarele unități: a) zona de vânzare; b) suprafața destinată altor scopuri (cu limita maximă de 25 % din suprafața de vânzare către public); c) suprafața de parcare (cu limita maximă de 25 % din suprafața de vânzare către public).

14. Potrivit articolului 22 din TRIMCA, cuantumul taxei crește progresiv de la 10,20 euro pentru suprafețe cuprinse între 2 000 și 3 000 m² la 14,70 euro pentru suprafețe cuprinse între 5 000 și 10 000 m², iar pentru suprafețele de peste 10 000 m² sau mai mari scad la 13,50 euro. Nu se impozitează primii 2 000 m².

15. În funcție de locul de amplasare a unui mare centru comercial, se aplică și un alt coeficient specific. Potrivit articolelor 45 și 46 din TRIMCA, cuantumul integral poate fi redus, în anumite condiții, în limita a 30 % din valoarea sa, pentru realizarea de investiții care vizează adoptarea de măsuri de prevenire și de remediere a efectelor negative ale poluării asupra mediului natural și a teritoriului comunității autonome Aragon.

III. Litigiul principal

16. La 18 martie 2007, ANGED – o asociație națională a marilor întreprinderi de distribuție – a formulat în cele din urmă o acțiune în contencios administrativ împotriva IDMGAV la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Secția de contencios administrativ din cadrul Curții Superioare de Justiție din Aragon) împotriva Decreto Legislativo (Decretul legislativ) 1/2007 al guvernului comunității autonome Aragon din 18 septembrie 2007 de aprobare a textului codificat al legislației privind taxele de mediu ale comunității autonome Aragon.

17. Prin hotărârea din 24 ianuarie 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón a respins acțiunea introdusă de ANGED.

18. La 14 aprilie 2014, ANGED a declarat recurs împotriva hotărârii menționate, invocând printre altele că prin hotărârea atacată s-a încălcat dreptul Uniunii, considerând că Legea 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) încalcă principiul libertății de stabilire consacrat la articolul 49 TFUE.

19. În lunile februarie și mai ale anului 2013, ANGED a depus o plângere la Comisie împotriva Regatului Spaniei, motivând că dispozițiile legale privind impozitul pe marile centre comerciale din șase comunități autonome încalcă dreptul Uniunii. Într-o scrisoare comunicată Regatului Spaniei la data de 28 noiembrie 2014, Comisia a informat această țară că, în opinia sa, scutirea acordată centrelor comerciale mici și anumitor centre specializate trebuie considerată un ajutor de stat ilegal. Aceste scutiri păreau să acorde un avantaj selectiv anumitor întreprinderi întrucât constituiau o excepție de la regimul normal de impozitare.

20. În consecință, Curtea Supremă a Spaniei a hotărât să formuleze o cerere preliminară.

IV. Procedura în fața Curții

21. Curtea Supremă a adresat Curții următoarele întrebări:

„1) Articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun existenței unui impozit regional perceput pentru daunele aduse mediului ca urmare a utilizării instalațiilor și a elementelor destinate activității și traficului din centrele comerciale care dispun de o mare suprafață de vânzare și de parcare destinată clienților acestora, cu condiția ca suprafața de vânzare către public să fie mai mare de 500 m², însă care se aplică indiferent dacă locul în care se află în realitate aceste centre comerciale este în afara sau în interiorul zonei urbane consolidate și care este impus în majoritatea cazurilor întreprinderilor din alte state membre, având în vedere că: (i) nu se aplică efectiv comercianților care dețin mai multe centre comerciale, indiferent de suprafața totală de vânzare către public, dacă suprafața individuală a acestor centre este de cel mult 500 m² și inclusiv dacă suprafața unuia sau a unora dintre acestea depășește limita respectivă, însă baza de impozitare nu depășește 2 000 m², dar se aplică efectiv comercianților care dețin un singur centru comercial a

căruia suprafață de vânzare către public depășește limitele menționate și (ii) în plus, nu se aplică centrelor comerciale dedicate vânzării exclusive de mașini, vehicule, utilaje și piese pentru echipamente industriale, de materiale de construcții, articole sanitare, uși și ferestre, de articole exclusiv pentru profesioniști, de articole de mobilier în centre individuale, tradiționale și specializate, de autovehicule, în sălile de expoziție ale concesionarilor și în atelierelor de reparații, de pepiniere pentru grădinarit și culturi, precum și de combustibili și de carburanți, indiferent de suprafața de vânzare către public a acestora?

- 2) Articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că reprezintă un ajutor de stat interzis în temeiul acestei dispoziții scutirea de la plata IDMGAV a centrelor comerciale cu o suprafață de vânzare către public de cel mult 500 m² sau mai mare pentru acelea a căror bază de impozitare este de cel mult 2 000 m² și a centrelor comerciale dedicate vânzării exclusive de mașini, vehicule, utilaje și piese pentru echipamente industriale, de materiale de construcții, articole sanitare, uși și ferestre, de articole exclusiv pentru profesioniști, de articole de mobilier în centre individuale, tradiționale și specializate, de autovehicule, în sălile de expoziție ale distribuitorilor și în atelierelor de reparații, de pepiniere pentru grădinarit și culturi și de combustibili și carburanți?”

22. ANGED, Aragon și Comisia Europeană au depus memoriile scrise cu privire la aceste întrebări și au participat la ședința din 6 iulie 2017 desfășurată la Curte.

V. Aprecieri juridică

A. Cu privire la restrângerea libertăților fundamentale

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

24. Instanța are în vedere modul în care operează IDMGAV. Faptul generator depinde de existența unui mare centru comercial. Acestea sunt acele centre care dispun de o suprafață de vânzare nominală de cel puțin 500 m². Totuși, această suprafață cuprinde și suprafața cu destinație de parcare și alte suprafețe cu o întindere maximă de 25 % din suprafața de vânzare. Primii 2 000 m² din această suprafață totală nu sunt supuși impozitării („suprafața scutită”)³.

25. Cuantumul taxei este de minimum 10,20 euro pe m² și de maximum 14,70 euro pe m². De asemenea, pentru o suprafață totală de până la 10 000 m², taxa este progresivă. În final, marile centre comerciale trebuie să suporte în concret o sarcină fiscală mai mare comparativ cu centrele comerciale mici care dispun de o suprafață mai mică. Cu toate acestea, fiecare centru comercial beneficiază de o „suprafață scutită” de 2 000 m².

³ În opinia noastră, rezultă o „suprafață de vânzare scutită” de 1 333 m², întrucât includerea parcarilor și a altor suprafețe este limitată la 25 % din suprafața de vânzare (1 333 × 1,5 = 2 000). Astfel, „suprafața scutită” de 2 000 m² poate fi depășită când suprafața de vânzare a centrului este de minimum 1 333 m². Rezultă că limita dintre centrele comerciale mari și mici din Aragon nu este de 500 m², ci de 1 333 m² (respectiv de 2 000 m², fără a calcula și suprafețele destinate parcarilor și alte suprafețe de depozitare). Din motive de economie a redactării, vom vorbi despre o suprafață de 2 000 m².

1. Restricția privind libertatea de stabilire

26. 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 membru⁴. 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 libertăți⁵.

27. Aceasta este situația *per se* în cazul impozitelor și al taxelor. De aceea, în opinia noastră⁶, 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 internă⁷.

a) Lipsa unei restricții discriminatorii

28. În speță, nu există însă un tratament *diferit*. Referitor la suprafața totală de 1 m²-2 000 m² nu se constată un tratament diferit al centrelor comerciale mici și mari, interne sau străine. Niciun centru care are această suprafață nu este supus impozitării. Pragul reprezintă o scutire de care beneficiază toți comercianții cu amănuntul. Centrele comerciale mai mici (cu o suprafață de vânzare mai mică de 500 m²) nu sunt avute în vedere; centrele mai mari sunt, în schimb, luate în considerare dacă au o suprafață totală de până la 2 000 m², însă nu trebuie să suporte sarcina fiscală. Întrucât aceste „suprafețe scutite” se aplică atât centrelor comerciale mari, cât și centrelor comerciale mici, se constată că nu există niciun tratament defavorabil pentru niciunul dintre aceste centre. Prin urmare, libertatea de stabilire nu este afectată.

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

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

30. În speță nu se poate vorbi despre o discriminare evidentă a întreprinderilor străine. Dimpotrivă, fiecare deținător al unui „mare centru comercial” a cărui suprafață totală depășește „suprafața scutită” de 2 000 m² este supus acestei taxe. După cum a hotărât deja Curtea de Justiție⁸, 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 economic⁹.

4 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).

5 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).

6 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).

7 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).

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

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

31. Sunt de asemenea interzise toate formele discriminării disimulate care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc în realitate la același rezultat¹⁰ (așa-numita discriminare disimulată sau indirectă).

32. 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 membre¹¹. 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 membru¹².

1) Afectarea preponderentă nu este suficientă

33. Situația din speță nu este comparabilă cu aceasta. IDMGAV 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.

34. 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 fundamentale¹³. 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.

10 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).

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

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

13 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

35. 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 cazurilor¹⁴, cât și la simplul fapt al afectării cu preponderență a nerezidenților¹⁵ sau a menționat fie și numai simplul risc de defavorizare a acestora¹⁶. Până în prezent, s-a putut constata doar că o coincidență de 100 % a criteriului reținut cu sediul societății nu este necesară¹⁷.

36. 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 tipic¹⁸ sau trebuie să rezulte din însăși natura criteriului de diferențiere, după cum se indică în mai multe hotărâri¹⁹, sau se poate întemeia și pe elemente concrete relativ aleatorii²⁰.

37. 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 discriminări²¹. În opinia noastră, o reglementare discriminatorie disimulată trebuie să afecteze, așadar, prin natura sa²² sau într-o măsură covârșitoare îndeosebi întreprinderi străine, după cum a fost probabil în cauza Hervis Sport²³.

38. 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) într-o altă regiune (unde existau praguri complet diferite)²⁴ aproximativ 61,5 % din centrele comerciale afectate erau operate de întreprinderi din alte state membre (sau aveau asociați din alte state membre).

39. În plus nu este clar cum a fost determinată „originea” acestor întreprinderi²⁵. 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

14 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, 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).

15 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).

16 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), Hotărârea din 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punctul 14), cu privire la libera circulație a lucrătorilor.

17 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.

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

19 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).

20 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.

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

22 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).

23 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).

24 Este vorba despre Catalonia în cauza C-233/16, unde pragul este de 2 500 m².

25 A se vedea și Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 60), în care s-a considerat că sunt mai relevante „controlul” și „acționarii” decât locul de reședință al societăților.

întreprinderi spaniole. Chiar dacă raportarea s-ar face la asociații unei societăți, din cifrele pe care le avem la dispoziție nu rezultă altceva, fapt care este însă supus aprecierii instanței naționale²⁶. Din câte putem constata, cifrele nu indică faptul că în speță întreprinderile din alte state membre sunt defavorizate din cauza naturii lor sau într-o proporție mult mai mare decât sunt întreprinderile spaniole.

2. Cu titlu subsidiar, justificarea

40. În cazul în care, contrar argumentelor de mai sus, se prezumă totuși existența unei discriminări disimulate, ar trebui să se verifice dacă aceasta este justificată. Această verificare cuprinde însă doar neimpozitarea centrelor comerciale mici. Din cererea de decizie preliminară nu rezultă că beneficiarii ai scutirilor din cadrul IDMGAV (articolul 20 din TRIMCA) sunt preponderent întreprinderi naționale.

41. 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 acestuia²⁷.

a) Motive imperative de interes general

42. IDMGAV servește amenajării teritoriului și protecției mediului (a se vedea punctul 7 de mai sus). Trebuie impozitate acele centre care, ca urmare a efectului lor de atragere a consumului, determină deplasări semnificative de autovehicule și, prin urmare, au efecte negative asupra mediului natural și a teritoriului comunității autonome Aragon. Obiectivele privind amenajarea teritoriului²⁸ și protecția mediului²⁹ sunt recunoscute de jurisprudența Curții de Justiție drept motive justificative.

43. În plus, trebuie să se stabilească o legătură cu forța economică concretă „care se manifestă prin activitatea și prin traficul din centrele comerciale” și aceasta să fie resorbită prin această taxă. 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, cazul unui tarif progresiv³⁰.

26 Materialul depus de ANGED referitor la Catalonia în cauza C-233/16, unde este vorba despre un prag de 2 500 m², arată că „numai” 52,03 % din totalul veniturilor generate de taxă provin de la întreprinderi din alte state membre, iar cota de participare a acestora la întreaga suprafață de vânzare „impozitată” este de „doar” 46,77 %.

27 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).

28 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).

29 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).

30 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).

b) Proportionalitatea restricției

44. 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 comerciale³¹.

1) Caracterul adecvat al taxei

45. 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 sistematic³².

46. 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 acesteia³³.

47. În plus, Curtea de Justiție respectă și marja de apreciere a statelor membre la adoptarea legilor cu caracter general³⁴. De la un legiuitor în domeniul taxelor și impozitelor se așteaptă în special decizii de natură politică, economică și socială. Acesta trebuie de asemenea³⁵ 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 IDMGAV nu este vădit inadecvată pentru atingerea obiectivului urmărit.

48. IDMGAV 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 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 la operarea mai degrabă a unor centre comerciale mai mici care generează – fiecare – emisii mai scăzute.

49. 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 teritoriului³⁶.

31 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).

32 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).

33 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).

34 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.

35 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).

36 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).

50. Faptul că IDMGAV 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 neluarea în considerare împreună a mai multor centre comerciale care au același titular.

51. Lipsa diferențierii între centrele situate în zona urbană și în zona rurală (eventual și lipsa luării împreună în considerare) 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

52. În acest sens, trebuie să se clarifice dacă taxa – raportată la o suprafață totală de 2 000 m² – este într-adevăr necesară pentru a atinge aceste obiective.

53. 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 vizate³⁷.

54. 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 condiții³⁸. Acest raționament trebuie să se aplice *a fortiori* în cazul unei proceduri preliminare.

55. Particularitatea pragurilor este că lasă loc întrebării de ce legea nu prevede, de exemplu, 1 000 m² sau 3 000 m² în loc de 2 000 m², 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, atâta timp cât nu este în mod evident greșit. Or, această situație nu se regăsește în speță.

56. 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.

37 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).

38 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).

57. Nu poate fi considerată problematică nici neluarea în considerare împreună a mai multor centre comerciale aparținând aceluiași titular. Dacă finalitatea legii privește efectele pe care le produce fiecare dintre centrele comerciale individuale, în opinia legiuitorului, constituie un mijloc adecvat și luarea în considerare a dimensiunii de la fața locului a fiecăruia dintre centrele comerciale individuale.

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 a centrelor comerciale mai mici.

3) *Caracterul proporțional al taxei*

59. Restricțiile privind o libertate fundamentală trebuie să fie în plus proporționale cu obiectivul urmărit³⁹. Aceasta impune ca restricția și urmările ei să nu fie disproporționate față de obiectivele urmărite (demne de protejată)⁴⁰. Drept rezultat, acest fapt determină o cântărire concretă a urmărilor prin aprecierea semnificației abstracte a bunului protejată (în speță protecția mediului și amenajarea teritoriului) și a bunului afectat⁴¹ (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 2000 m² nu se impozitează deloc, iar potrivit informațiilor obținute de la autoritățile spaniole, taxa poate fi dedusă din baza de impozitare a impozitului pe profit spaniol. Pe de altă parte, se oferă reduceri dacă centrele comerciale investesc în anumite măsuri menite să împiedice sau să combată efectelor negative ale daunelor aduse teritoriului și mediului (a se vedea articolele 45 și 46 din TRIMCA). 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 importanță⁴². Drept rezultat, ar putea fi justificată astfel chiar și o restricție (disimulată) privind libertatea de stabilire.

B. Cu privire la existența unui ajutor

61. În ceea ce privește a doua întrebare, trebuie să se examineze dacă dispozițiile TRIMCA 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 taxe⁴³.

39 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).

40 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).

41 În mod asemănător, a se vedea 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).

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

43 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).

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 internă⁴⁴.

64. În această privință se poate constata că veniturile din această taxă nu sunt utilizate pentru ajutoare specifice în favoarea întreprinderilor comerciale. Dimpotrivă, veniturile sunt utilizate pentru finanțarea unor măsuri preventive sau a unor măsuri pentru repararea daunelor aduse mediului (a se vedea articolul 5 din TRIMCA). Este exclusă astfel 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. În acest caz, se impune a se verifica dacă (1) prin neimpozitarea deținătorilor centrelor comerciale mai mici sau (2) prin scutirea anumitor 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 concurența⁴⁵.

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 normale⁴⁶.

44 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).

45 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).

46 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) TFUE⁴⁷.

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 identice⁴⁸.

72. În ceea ce privește neimpozitarea centrelor comerciale mai mici, se impune constatarea faptului că, după cum rezultă din TRIMCA, sunt supuse la plata acestei taxe doar centrele comerciale începând de la o suprafață de 2 000 m² (referitor la acest prag, a se vedea punctul 24 de mai sus). Ideea de fond este că începând de la această dimensiune se prezumă (generalizând în mod larg) o anumită putere economică (a se vedea articolul 15 din TRIMCA). În condițiile de piață normale și potrivit voinței legiuitorului regional spaniol, centrele comerciale mai mici (cu o suprafață totală sub pragul de 2 000 m² care rezultă din articolul 22 din TRIMCA) 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 chiar centrele comerciale mai mari nu sunt supuse unor sarcini pentru primii 2 000 m² din suprafața lor de vânzare. În această privință lipsește din nou un tratament dezavantajos (a se vedea în acest sens punctele 28 și 29 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. În orice caz, scutirea anumitor centre comerciale mai mari (conform articolului 20 din TRIMCA scutirea vizează printre altele centrele care comercializează utilaje și materiale de construcții sau mobilă etc.) 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 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 (2) 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 semnificative⁴⁹.

47 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).

48 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).

49 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 economici⁵⁰. 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 impune⁵¹.

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 nediscriminatoriu⁵². 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 comparabilă⁵³. 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 directoare ale sistemului fiscal național⁵⁴.

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 subvențiilor⁵⁵.

81. Astfel, va exista un motiv suficient 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 sistemului⁵⁶.

50 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).

51 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).

52 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).

53 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).

54 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).

55 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).

56 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 impozabilă 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 parte⁵⁷.

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 privilegiată⁵⁸.

85. La prima vedere, prin Hotărârea World Duty Free Group⁵⁹, aceste constatări au fost într-adevăr puțin nuanțate⁶⁰. 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 inoperant⁶¹. 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 în funcție de dimensiunea lor și prin scutirea anumitor centre comerciale.

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

57 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).

58 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).

59 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 și 86 și următoarele).

60 Punctele 59 și 86 ale acestei hotărâri nu par să fie în totalitate coerente.

61 În opinia noastră, acest lucru rezultă din considerațiile prezentate cel mai recent 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 anumit sistem de referință. De aici rezultă – fapt constatat deja de Curte în Hotărârea Gibraltar⁶² – că stabilirea existenței unei impozitări „normale” nu poate fi decisivă. După cum a subliniat și Curtea de Justiție din nou în Hotărârea World Duty Free⁶³, 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 TRIMCA au drept urmare tratamente inegale a căror motivație nu se regăsește în legea fiscală concretă, ci urmăresc obiective externe – prin urmare, obiective străine⁶⁴.

i) Analiza obiectivului legii

90. Acest lucru determină în primul rând o analiză mai exactă a obiectivului legii. După cum s-a menționat la punctul 42 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 financiare 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 20 din TRIMCA, trebuie luat în considerare faptul că comercianții de utilaje și materiale de construcții, de mobilier, de ferestre și uși, precum și de pepiniere pentru grădinărit și de autovehicule 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 astfel de 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 înțeles⁶⁵ 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 privind protecția 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 m² 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. Centrele comerciale individuale menționate la articolul 20 din TRIMCA își vând de regulă marfa unor alte întreprinderi care cumpără cantități mari de bunuri, dar care numai rareori frecventează spațiile de vânzare. 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 47 de mai sus). O astfel de eroare evidentă nu poate fi însă observată în speță.

62 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).

63 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)

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

65 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.

95. Ținând seama obiectivele menționate ale legii, scutirea doar a întreprinderilor care comercializează articole de mobilier în centre individuale, tradiționale și specializate este inexplicabilă la prima vedere. Nu rezultă de ce aceste centre comerciale atrag un flux mai redus de livrări și de clienți și dovedesc o putere economică mai redusă. Aspectul dacă centrele de mobilier „normale” și centrele de mobilier menționate la articolul 20 din TRIMCA nu se află într-o situație comparabilă trebuie să fie stabilit de instanța de trimitere⁶⁶.

96. Dacă centrele de mobilier „normale” și centrele de mobilier menționate la articolul 20 din TRIMCA sunt comparabile *de facto* și *de iure* și din punctul de vedere al marjei de apreciere bazate pe previziuni, în ceea ce privește obiectivele legii (afectarea mediului, amenajarea teritoriului, legătura cu puterea economică în funcție de numărul de clienți și de volumul livrărilor pe metru pătrat), scutirea în discuție reprezintă o favorizare a centrelor scutite care comercializează mobilă. În acest caz, tratamentul diferit nu s-ar justifica în temeiul principiilor de bază sau directoare ale sistemului fiscal. Reglementarea este astfel selectivă și trebuie asimilată subvențiilor în sens restrâns (a se vedea punctul 80 de mai sus).

iii) Cu titlu subsidiar, neimpozitarea centrelor comerciale mai mici

97. Instanța de trimitere a criticat în plus și neimpozitarea în totalitate a centrelor comerciale cu o suprafață de vânzare mai mică de 2 000 m². 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 comparabilă⁶⁷.

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 2 000 m² din suprafața lor totală nu sunt supuși taxei (a se vedea 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 m² și 2 000 m². În plus, centrele comerciale mici nu se află într-o situație comparabilă cu cele mari (a se vedea punctul 100 și următoarele). Chiar dacă s-ar considera că există o diferență de tratament, această diferențiere ar fi justificată (a se vedea punctul 102 și următoarele).

⁶⁶ Cu privire la sarcina acestei instanțe, a se vedea Hotărârea din 14 ianuarie 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 57 și următoarele).

⁶⁷ 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 discriminatoriu⁶⁸.

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. Prin urmare, neluarea în considerare împreună a mai multe centre comerciale care aparțin aceleiași titular nu este doar rezonabilă, ci și consecventă și corelativă finalității legii.

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.

– *Cu titlu subsidiar, justificarea diferențierii*

102. 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.

103. 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.

104. 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 – la fel ca neluarea în considerare împreună a suprafețelor unor centre comerciale diferite – 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 încălcare 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.

⁶⁸ 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), și anterior 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), și Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctul 59).

c) Concluzie

105. În concluzie, neimpozitarea centrelor comerciale mai mici 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 urmărite de TRIMCA.

106. Scutirea fiscală pe anumite întreprinderi cu suprafețe mari poate fi explicată în mod obiectiv prin obiectivele urmărite de lege.

VI. Propunere privind soluția

107. Având în vedere cele ce precedă, propunem să se răspundă la întrebările preliminare formulate 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 un ajutor neimpozitarea centrelor comerciale cu o suprafață totală mai mică de 2 000 m². Același lucru este valabil și în privința scutirii de taxă a centrelor care vând exclusiv: a) mașini, vehicule, utilaje și piese pentru echipamente industriale; b) materiale de construcții, articole sanitare, uși și ferestre, articole dedicate exclusiv profesioniștilor; c) pepiniere pentru grădinărit și culturi; d) autovehicule, în sălile de expoziție ale distribuitorilor și în atelierelor de reparații, și e) combustibili și carburanți.
- 3) Pentru a stabili dacă scutirea de la plata taxei a centrelor comerciale în care sunt comercializate articole de mobilier în centre individuale, tradiționale și specializate reprezintă un ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesară compararea acestora cu centrele comerciale care vând articole de mobilier în afara centrelor menționate. Acest lucru însă trebuie să fie determinat de instanța de trimitere.”