Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

26 aprile 2018 * [i]

«Rinvio pregiudiziale – Imposta regionale sui grandi stabilimenti commerciali – Libertà di stabilimento – Protezione dell'ambiente e pianificazione territoriale – Aiuto di Stato – Misura selettiva – Lettera della Commissione che comunica l'archiviazione di una denuncia – Aiuto esistente»

Nella causa C-233/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna), con decisione del 10 marzo 2016, pervenuta in cancelleria il 25 aprile 2016, nel procedimento

Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)

contro

Generalitat de Catalunya,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot (relatore), A. Arabadjiev e E. Regan, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: L. Carrasco Marco, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 luglio 2017,

considerate le osservazioni presentate:

– per l'Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED), da J. Pérez-Bustamante Köster e F. Löwhagen, abogados, e da J.M. Villasante García, procurador;

– per la Generalitat de Catalunya, da R. Revilla Ariet e R. Riu Fortuny, letrados, e da F. Velasco Muñoz Cuellar, procurador;

– per la Commissione europea, da N. Gossement, P. Němečková e G. Luengo, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: lo spagnolo.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 novembre 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 49 e 54 TFUE nonché dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) e la Generalitat de Catalunya (governo regionale della Catalogna, Spagna) in merito alla legittimità di un'imposta alla quale sono assoggettati i grandi stabilimenti commerciali situati nella Comunità autonoma di Catalogna.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 1, lettere b e d), del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE (GU 1999, L 83, pag. 1), così dispone:

«Ai fini del presente regolamento, si intende per:

(…)

b) "aiuti esistenti":

(…)
ii) gli aiuti autorizzati, ossia i regimi di aiuti e gli aiuti individuali che sono stati autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio;

(…)
iv) gli aiuti considerati aiuti esistenti ai sensi dell'articolo 15;
v) gli aiuti considerati aiuti esistenti in quanto può essere dimostrato che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti, ma lo sono diventati successivamente a causa dell'evoluzione del mercato comune e senza aver subito modifiche da parte dello Stato membro. Qualora alcune misure diventino aiuti in seguito alla liberalizzazione di un'attività da parte del diritto comunitario, dette misure non sono considerate aiuti esistenti dopo la data fissata per la liberalizzazione;

(…)

d) "regime di aiuti": atto in base al quale, senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese definite nell'atto in linea generale e astratta e qualsiasi atto in base al quale l'aiuto, che non è legato a uno specifico progetto, può essere concesso a una o più imprese per un periodo di tempo indefinito e/o per un ammontare indefinito».

4 L'articolo 15 del regolamento n. 659/1999 prevede quanto segue:

«1. I poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti sono soggetti ad un periodo limite di 10 anni.

2. Il periodo limite inizia il giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario come aiuto individuale o come aiuto rientrante in un regime di aiuti. Qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione o da uno Stato membro, che agisca su richiesta della Commissione, nei confronti dell'aiuto illegale interrompe il periodo limite. Ogni interruzione fa ripartire il periodo da zero. Il periodo limite viene sospeso per il tempo in cui la decisione della Commissione è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte di giustizia [dell'Unione europea].

3. Ogni aiuto per il quale è scaduto il periodo limite è considerato un aiuto esistente».

5 Le disposizioni che precedono sono state riprese in modo identico dal regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2015, L 248, pag. 9).

Diritto spagnolo

6 La Ley 16/2000 del Parlamento de Cataluña, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (legge 16/2000 del parlamento della Catalogna relativa all'imposta sui grandi stabilimenti commerciali), del 29 dicembre 2000 (DOGC n. 3295, del 30 dicembre 2000, e BOE n. 20, del 23 gennaio 2001; in prosieguo: la «legge 16/2000»), ha istituito l'imposta sui grandi stabilimenti commerciali (in prosieguo: l'«IGEC») nel territorio della Comunità autonoma di Catalogna.

7 L'articolo 2 della legge 16/2000 precisa che tale imposta colpisce la capacità economica particolare dei grandi stabilimenti commerciali che, tenuto conto della grande superficie di vendita, possono acquisire una posizione dominante e provocare effetti negativi sul territorio e sull'ambiente, per i quali essi non sopportano i costi.

8 L'articolo 3 di tale legge destina il gettito dell'IGEC a misure di modernizzazione del commercio di prossimità in Catalogna e alla realizzazione di piani d'azione nelle zone interessate dall'insediamento di grandi stabilimenti commerciali.

9 L'articolo 4 della suddetta legge prevede che il fatto generatore dell'IGEC sia l'utilizzo di superfici di vendita pari o superiori a 2 500 m^2 da parte dei grandi stabilimenti commerciali individuali di vendita al dettaglio.

10 Ai sensi dell'articolo 5 della legge 16/2000, i grandi stabilimenti commerciali individuali che esercitano la loro attività nei settori del giardinaggio e della vendita di veicoli, materiali per l'edilizia, macchinari e forniture industriali sono esenti da tale imposta.

11 L'articolo 6 della legge in parola precisa che i soggetti passivi dell'IGEC sono le persone fisiche o giuridiche proprietarie di un grande stabilimento commerciale individuale, sia esso o meno situato in un grande stabilimento commerciale collettivo.

12 L'articolo 8 della richiamata legge prevede che la base imponibile netta sia ridotta del 60% per gli stabilimenti commerciali la cui attività consiste essenzialmente nella vendita di mobili, articoli sanitari e porte e finestre, nonché per i negozi di bricolage.

13 L'articolo 11 della medesima legge specifica le modalità di calcolo dell'imposta, le quali prendono in considerazione, in particolare, il numero di abitanti del comune nel quale è situato lo stabilimento.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 Con la legge 16/2000 è stata istituita un'imposta regionale sui grandi stabilimenti commerciali in tutto il territorio della Comunità autonoma di Catalogna, al fine di compensare gli effetti territoriali e ambientali eventualmente derivanti da questi grandi stabilimenti commerciali. Con il decreto 342/2001 por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (decreto 342/2001, recante approvazione del regolamento relativo all'imposta sui grandi stabilimenti commerciali), del 24 dicembre 2001 (DOGC n. 3542, del 28 dicembre 2001), il governo regionale della Catalogna ha dato attuazione a tale imposta.

15 Nel corso del 2002 l'ANGED, un'associazione che raggruppa a livello nazionale grandi imprese di distribuzione, ha proposto dinanzi al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Corte superiore di giustizia della Catalogna, Spagna) un ricorso diretto all'annullamento di tale decreto, a motivo della sua incompatibilità sia con la libertà di stabilimento sia con il diritto degli aiuti di Stato. Tale giudice ha sospeso la pronuncia della propria decisione in attesa dell'esito di un ricorso proposto dal governo spagnolo dinanzi al Tribunal Constitucional (Corte costituzionale, Spagna) avverso tale medesima normativa. In seguito alla sentenza di rigetto del Tribunal Constitucional (Corte costituzionale) il 5 giugno 2012, il Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Corte superiore di giustizia della Catalogna) ha parimenti respinto il ricorso proposto dall'ANGED. Quest'ultima ha quindi proposto impugnazione contro la sentenza di rigetto dinanzi al Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna).

16 L'ANGED aveva inoltre adito la Commissione presentando una denuncia riguardante l'istituzione dell'IGEC e il suo presunto carattere di aiuto di Stato. In seguito a una domanda di chiarimenti inviata alle autorità spagnole, la Commissione ha informato queste ultime, con lettera del 2 ottobre 2003, di avere chiuso la propria indagine e archiviato la denuncia. Infatti, dopo avere esaminato le caratteristiche dell'IGEC alla luce dell'articolo 87, paragrafo 1, CE, essa ha considerato che tale imposta fosse conforme alla normativa in materia di aiuti, poiché il gettito da essa derivante non era destinato a favorire imprese commerciali o un settore di attività in particolare.

17 Tuttavia, in seguito a una nuova denuncia dell'ANGED depositata nel 2013, con lettera del 28 novembre 2014 la Commissione ha comunicato alle autorità spagnole che, a seguito di una nuova valutazione preliminare del regime dell'IGEC, l'esenzione concessa ai piccoli stabilimenti commerciali e a taluni stabilimenti specializzati poteva essere considerata un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, e che il Regno di Spagna doveva eliminare o modificare tale imposta.

18 In tale contesto il Tribunal Supremo (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 49 e 54 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano all'esistenza di un'imposta regionale gravante sull'utilizzo di grandi superfici commerciali individuali con un'area di vendita pari o superiore a 2 500 m2, a motivo dell'impatto che possono avere sul territorio, sull'ambiente e sul [commercio di prossimità] di tale regione, ma che per legge si applica a prescindere dall'ubicazione effettiva di tali stabilimenti commerciali all'esterno oppure all'interno dell'agglomerato urbano e, in pratica, nella maggior parte dei casi, ricade sulle imprese di altri Stati membri, considerato che tale imposta:
   a) non riguarda i commercianti titolari di più stabilimenti commerciali con una superficie di vendita individuale inferiore a 2 500 m^2, qualunque sia la somma delle superfici di vendita di tutti i loro stabilimenti;
   b) non si applica ai grandi stabilimenti commerciali collettivi;
   c) non si applica agli stabilimenti commerciali individuali dedicati al giardinaggio e alla vendita di veicoli, materiali per l'edilizia, macchinari e forniture industriali, e
   d) si applica unicamente sul 40% della base imponibile netta relativa agli esercizi dediti essenzialmente alla vendita di mobili, prodotti sanitari, porte e finestre, nonché ai centri di bricolage.

2) Se l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, debba essere interpretato nel senso che costituiscono aiuti di Stato vietati, ai sensi di tale disposizione,
   a) l'esenzione totale dall'IGEC degli stabilimenti commerciali individuali con una superficie di vendita inferiore a 2 500 m^2, degli stabilimenti commerciali collettivi e degli stabilimenti commerciali individuali dedicati al giardinaggio e alla vendita di veicoli, materiali per l'edilizia, macchinari e forniture industriali e
   b) l'esenzione parziale dall'IGEC degli stabilimenti commerciali individuali dediti essenzialmente alla vendita di mobili, prodotti sanitari, porte e finestre, nonché dei centri di bricolage.

3) Nel caso in cui le suddette esenzioni totali e parziali dall'IGEC costituiscano aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, quale sarebbe la portata temporale di tale decisione, tenuto conto dell'esistenza e del contenuto della [lettera del 2 ottobre 2003 della Commissione]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

19 Il governo regionale della Catalogna contesta la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale, sulla base del rilievo che la decisione di rinvio sarebbe insufficientemente motivata e non esporrebbe in maniera dettagliata il contesto fattuale e giuridico della controversia principale.

20 Tuttavia, la decisione di rinvio contiene tutti gli elementi di fatto e di diritto necessari alla Corte per fornire risposte utili al giudice del rinvio sulle diverse questioni sollevate.

21 Il governo regionale della Catalogna sostiene inoltre che la domanda di pronuncia pregiudiziale è irricevibile per quanto concerne la parte relativa alla libertà di stabilimento, a motivo del fatto che la situazione di cui al procedimento principale sarebbe meramente interna.

22 Ciononostante, come constatato dall'avvocato generale al paragrafo 21 delle sue conclusioni, dato che il giudice del rinvio è investito di un ricorso volto all'annullamento di disposizioni applicabili non soltanto ai cittadini nazionali, ma anche ai cittadini degli altri Stati membri, la decisione che tale giudice adotterà in seguito alla presente sentenza produrrà effetti anche nei confronti di questi ultimi, cosicché è necessario che la Corte risponda alle questioni che le sono state sottoposte con riferimento alle disposizioni del Trattato, nonostante il fatto che tutti gli elementi della controversia principale siano limitati a un solo Stato membro (v., in tal senso, sentenze dell'8 maggio 2013, Libert e a., C-197/11 e C-203/11, EU:C:2013:288, punto 35, e del 15 novembre 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, punto 51).

23 Per quanto riguarda il motivo di irricevibilità dedotto dal governo regionale della Catalogna, vertente sul rilievo che misure come quelle di cui al procedimento principale non incidono sugli scambi tra gli Stati membri e non falsano la concorrenza, tenuto conto del carattere locale dell'attività di commercio al dettaglio, è sufficiente constatare che si tratta di una questione di interpretazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE che non può comportare l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale.

24 Nel corso del procedimento, il governo regionale della Catalogna ha inoltre sostenuto che la domanda di pronuncia pregiudiziale doveva essere considerata irricevibile, in considerazione del fatto che la controversia principale era divenuta priva di oggetto in seguito a una modifica della legge 16/2000.

25 Tuttavia, con lettera del 1º giugno 2017, pervenuta in cancelleria il 7 giugno 2017, il giudice del rinvio ha comunicato alla Corte che la controversia principale aveva, a suo parere, conservato il suo oggetto nonostante la modifica della normativa in questione. Tale giudice ha inoltre mantenuto la sua domanda di pronuncia pregiudiziale.

26 Da ultimo, occorre precisare che, sebbene l'illegittimità dell'esenzione da un'imposta, alla luce della normativa in materia di aiuti di Stato, non incida sulla legittimità del prelievo fiscale in sé stesso, con la conseguenza che coloro che vi sono assoggettati non possono eccepire tale illegittimità per sottrarsi al pagamento dell'imposta medesima (sentenza del 27 ottobre 2005, Distribution Casino France e a., da C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e da C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, punto 44), la controversia principale non riguarda una domanda di sgravio dall'imposta controversa, bensì la legittimità delle regole ad essa relative alla luce del diritto dell'Unione. Pertanto, non risulta affatto in modo manifesto che la seconda e la terza questione non presentino un interesse effettivo per la risoluzione della controversia di cui è investito il giudice del rinvio (v., per analogia, sentenza del 15 giugno 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punto 25).

27 Di conseguenza, la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile nella sua interezza.

Nel merito

Sulla prima questione

28 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 49 e 54 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano a un'imposta gravante sui grandi stabilimenti commerciali, come quella di cui al procedimento principale.

29 Secondo una giurisprudenza costante, la libertà di stabilimento mira ad assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante ai cittadini di uno Stato membro e alle società contemplate dall'articolo 54 TFUE, vietando, per quanto concerne le società, qualsiasi discriminazione fondata sul luogo in cui si trova la loro sede (v., in particolare, sentenze del 12 dicembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, punto 43, e del 14 dicembre 2006, Denkavit Internationaal e Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, punto 22).

30 A tale proposito sono vietate non soltanto le discriminazioni palesi basate sul luogo in cui si trova la sede delle società, ma anche qualsiasi forma dissimulata di discriminazione che, in applicazione di altri criteri di distinzione, conduca di fatto allo stesso risultato (sentenza del 5 febbraio 2014, Hervis Sport-és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, punto 30 e giurisprudenza citata).

31 Peraltro, un prelievo obbligatorio che prevede un criterio di differenziazione apparentemente obiettivo ma che sfavorisce nella maggior parte dei casi, tenuto conto delle loro caratteristiche, le società aventi sede in altri Stati membri e che si trovano in una situazione comparabile a quelle aventi sede nello Stato membro di imposizione, costituisce una discriminazione indiretta basata sul luogo della sede delle società, vietata dagli articoli 49 e 54 TFUE (v., in tal senso, sentenza del 5 febbraio 2014, Hervis Sport-és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, punti da 37 a 41).

32 Nel procedimento principale, la normativa di cui trattasi prevede un criterio relativo alla superficie di vendita dello stabilimento, il quale non stabilisce alcuna discriminazione diretta.

33 Né dagli elementi presentati alla Corte risulta che tale criterio sfavorisca nella maggior parte dei casi i cittadini di altri Stati membri o le società aventi la loro sede in altri Stati membri.

34 In particolare, né i dati contenuti nella lettera inviata dalla Commissione alle autorità spagnole il 7 luglio 2004, che viene citata nella decisione di rinvio e dalla quale risulta che le imprese degli altri Stati membri rappresentano il 61,5% della superficie occupata da imprese di più di 2 500 m^2 assoggettate all'IGEC, né i dati forniti dall'ANGED nelle sue osservazioni scritte, dai quali emerge segnatamente che il 52% dell'onere fiscale dell'IGEC grava sui grandi stabilimenti commerciali degli altri Stati membri, sono sufficienti, tenuto conto in particolare del livello di tali percentuali, per corroborare tale dimostrazione.

35 Di conseguenza, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che non ostano a un'imposta gravante sui grandi stabilimenti commerciali, come quella di cui trattasi nel procedimento principale.

Sulla seconda questione

36 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, un'imposta come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che grava sui grandi stabilimenti commerciali essenzialmente a seconda della loro superficie di vendita, in quanto non si applica agli stabilimenti la cui superficie di vendita è inferiore a 2 500 m^2 e a quelli la cui attività è dedicata al giardinaggio, alla vendita di veicoli, materiali per l'edilizia, macchinari e forniture industriali, e in quanto concede una riduzione della base imponibile del 60% agli stabilimenti la cui attività concerne la vendita di mobili, materiale sanitario e porte e finestre, nonché di articoli per il bricolage.

37 La qualificazione di una misura nazionale come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE richiede che siano soddisfatti tutti i requisiti seguenti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o attraverso risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra gli Stati membri. In terzo luogo, esso deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (v., in particolare, sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 53).

38 Per quanto riguarda il requisito relativo alla selettività del vantaggio, che è stato specificamente dedotto dinanzi alla Corte, da una giurisprudenza costante risulta che la valutazione del requisito in parola richiede di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, la misura nazionale in discussione sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica comparabile, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da detto regime e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato idoneo, in sostanza, ad essere qualificato come «discriminatorio» (v., in particolare, sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 54 e giurisprudenza citata).

39 Con riguardo in particolare alle misure nazionali che attribuiscono un vantaggio fiscale, occorre rammentare che una misura di siffatta natura che, pur non implicando un trasferimento di risorse statali, collochi i beneficiari in una situazione più favorevole rispetto agli altri contribuenti è idonea a recare un vantaggio selettivo ai beneficiari e costituisce, pertanto, un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Per contro, non costituisce un siffatto aiuto ai sensi della menzionata disposizione un vantaggio fiscale risultante da una misura generale applicabile senza distinzione a tutti gli operatori economici (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 56).

40 A tale proposito, la qualificazione di una misura fiscale come «selettiva» presuppone, in un primo tempo, l'individuazione del regime fiscale comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato, e, in un secondo tempo, la dimostrazione che la misura fiscale considerata vi deroga, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da detto regime comune, in una situazione fattuale e giuridica comparabile (v., in particolare, sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 57 e giurisprudenza citata).

41 Si deve inoltre ricordare che il contesto giuridico di riferimento per valutare la selettività di una misura non deve essere necessariamente definito entro i limiti del territorio dello Stato membro interessato, ma può essere quello del territorio nel quale un'autorità regionale o locale esercita la competenza che le deriva dalla costituzione o dalla legge. Ciò avviene quando tale entità sia dotata

di uno statuto di diritto e di fatto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale di uno Stato membro affinché, grazie alle misure adottate, sia la detta entità, e non il governo centrale, a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese [v., in tal senso, sentenza dell'11 settembre 2008, Union General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) e a., da C-428/06 a C-434/06, EU:C:2008:488, punti da 47 a 50 e giurisprudenza citata].

42 Non costituisce tuttavia un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, una misura che introduce una differenziazione tra imprese che si trovano, in relazione all'obiettivo perseguito dal regime giuridico di cui trattasi, in una situazione fattuale e giuridica comparabile e, pertanto, a priori selettiva, qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale differenziazione è giustificata allorché risulta dalla natura o dalla struttura del sistema nel quale si inserisce (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 58 e giurisprudenza citata).

43 Una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema fiscale generale può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema tributario qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema tributario. In proposito va operata una distinzione tra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime tributario e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, necessari per il raggiungimento di tali obiettivi (sentenza del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione, C-88/03, EU:C:2006:511, punto 81).

44 Occorre inoltre ricordare che, se per dimostrare la selettività di una misura fiscale non è sempre necessario che quest'ultima abbia un carattere derogatorio rispetto a un regime tributario considerato comune, la circostanza che sia dotata di siffatto carattere è pertinente a tal fine quando ne discende che si distinguono due categorie di operatori e gli stessi sono a priori oggetto di un trattamento differenziato, ossia quelli a cui si applica la misura derogatoria e quelli a cui continua ad applicarsi il regime tributario comune, laddove le due categorie in parola si trovano in una situazione comparabile sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal regime di cui trattasi (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group SA e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 77).

45 Per quanto riguarda la normativa di cui trattasi nel procedimento principale, occorre anzitutto rilevare che non è stato contestato dinanzi alla Corte che il contesto di riferimento territoriale debba essere quello della Comunità autonoma di Catalogna.

46 Inoltre, sebbene il criterio impositivo relativo alla superficie di vendita non si presenti come formalmente derogatorio a un dato contesto giuridico di riferimento, esso ha comunque l'effetto di escludere dall'ambito di applicazione di tale imposta gli stabilimenti commerciali la cui superficie di vendita è inferiore a 2 500 m^2. In tal senso, l'IGEC non può essere distinta da un'imposta regionale alla quale sono assoggettati gli stabilimenti commerciali la cui superficie di vendita eccede una certa soglia.

47 Orbene, l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE definisce le misure statali in funzione dei loro effetti, indipendentemente dalle tecniche impiegate (sentenza del 22 dicembre 2008, British Aggregates Association, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punto 89).

48 Non può quindi escludersi a priori che tale criterio consenta di favorire, in pratica, «talune imprese o talune produzioni» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, riducendo i loro oneri rispetto a quelle che sono assoggettate al prelievo di cui trattasi nel procedimento principale.

49 In tale contesto si deve di conseguenza determinare se gli stabilimenti commerciali che vengono in tal modo esclusi dall'ambito di applicazione di tale imposta si trovino o meno in una situazione comparabile a quella degli stabilimenti che vi rientrano.

50 Nell'ambito di tale analisi occorre tenere conto del fatto che, data l'assenza di regolamentazione dell'Unione in materia, rientra nella competenza fiscale degli Stati membri o delle entità infrastatali dotate di autonomia fiscale determinare i criteri d'imposizione e la ripartizione della pressione fiscale sui diversi fattori di produzione e settori economici (sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 97).

51 Infatti, come ricorda la Commissione al punto 156 della sua comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2016, C 262, pag. 1), «[g]li Stati membri sono liberi di scegliere la politica economica che ritengono più appropriata e, in particolare, di ripartire la pressione fiscale sui diversi fattori di produzione nella maniera che reputano adeguata[,] (…) nel rispetto del diritto dell'Unione».

52 Per quanto concerne l'imposta di cui trattasi nel procedimento principale, dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che essa ha l'obiettivo di contribuire alla protezione dell'ambiente e alla pianificazione territoriale. Si tratterebbe infatti di correggere e compensare le conseguenze ambientali e territoriali dell'attività di questi grandi stabilimenti commerciali, derivanti in particolare dai flussi di circolazione generati, facendoli contribuire al finanziamento di piani d'azione ambientali e al miglioramento delle infrastrutture.

53 A tale proposito non si può contestare che l'impatto ambientale degli stabilimenti commerciali dipende ampiamente dalla loro dimensione. In effetti, maggiore è la superficie di vendita, maggiore è l'affluenza del pubblico, il che si traduce in maggiori danni all'ambiente. Ne consegue che un criterio fondato sulla superficie di vendita, come quello impiegato dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, al fine di differenziare tra le imprese a seconda della maggiore o minore intensità del loro impatto ambientale è coerente con gli obiettivi perseguiti.

54 È inoltre manifesto che l'insediamento di tali stabilimenti presenta una rilevanza particolare in termini di politica di gestione del territorio, a prescindere dalla loro ubicazione (v. per analogia, sentenza del 24 marzo 2011, Commissione/Spagna, C-400/08, EU:C:2011:172, punto 80).

55 In tale contesto, un criterio di assoggettamento all'imposta basato sulla superficie di vendita come quello di cui trattasi nel procedimento principale porta a distinguere tra categorie di stabilimenti che non si trovano in una situazione comparabile alla luce degli obiettivi perseguiti dalla legislazione che lo ha fissato.

56 Pertanto, non si può ritenere che l'esenzione fiscale di cui beneficiano gli stabilimenti commerciali la cui superficie di vendita è inferiore a 2 500 m^2 conferisca un vantaggio selettivo a tali stabilimenti e, quindi, essa non può costituire un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

57 Il giudice del rinvio si interroga inoltre sulle altre caratteristiche dell'imposta di cui al procedimento principale. Esso si chiede se l'esenzione totale da tale imposta per gli stabilimenti commerciali collettivi e gli stabilimenti commerciali individuali di giardinaggio e vendita di veicoli, materiali edili, macchinari e forniture industriali nonché la riduzione del 60% della base imponibile per gli stabilimenti che esercitano un'attività di vendita di mobili, materiale sanitario, porte e finestre nonché articoli di bricolage costituiscano vantaggi a favore di tali stabilimenti.

58 Si deve osservare, anzitutto, che tali misure presentano un carattere derogatorio rispetto al contesto di riferimento costituito da tale specifica imposta.

59 Inoltre, nelle sue osservazioni scritte il governo regionale della Catalogna sostiene che le attività degli stabilimenti commerciali interessati necessitano per loro stessa natura di grandi superfici di vendita, senza per ciò essere necessariamente destinate ad attrarre un maggior numero di consumatori né ad aumentare il flusso di acquirenti che vi si recano servendosi di veicoli privati. Pertanto, tali attività avrebbero un minore impatto negativo sull'ambiente e sulla pianificazione territoriale rispetto alle attività degli stabilimenti soggetti all'imposta di cui trattasi.

60 Un siffatto elemento può essere idoneo a giustificare la distinzione prevista dalla normativa controversa nel procedimento principale, la quale, pertanto, non comporterebbe la concessione di vantaggi selettivi a favore degli stabilimenti commerciali di cui trattasi. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare se sia effettivamente così.

61 Infine, per quanto riguarda il criterio di differenziazione fiscale relativo al carattere individuale dello stabilimento commerciale, che ha l'effetto di esentare dall'IGEC i grandi stabilimenti commerciali collettivi, esso porta invece a distinguere due categorie di stabilimenti che si trovano oggettivamente in una situazione comparabile sotto il profilo degli obiettivi di protezione dell'ambiente e di pianificazione territoriale perseguiti dalla normativa di cui al procedimento principale. Di conseguenza, il mancato assoggettamento a tale imposta dei grandi stabilimenti commerciali collettivi presenta un carattere selettivo ed è, pertanto, idoneo a costituire un aiuto di Stato se le altre condizioni elencate all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE sono soddisfatte.

62 A tale proposito si può constatare che una siffatta misura è finanziata mediante risorse statali ed è imputabile allo Stato ai sensi della richiamata disposizione.

63 Inoltre, contrariamente a quanto sostenuto dal governo regionale della Catalogna nelle sue osservazioni scritte, tale misura può inoltre incidere sugli scambi e falsare o minacciare di falsare la concorrenza ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

64 Infatti, da una giurisprudenza costante risulta che, ai fini della qualificazione di una misura come «aiuto di Stato», non deve dimostrarsi l'esistenza di una reale incidenza dell'aiuto sugli scambi tra gli Stati membri e di un'effettiva distorsione della concorrenza, bensì occorre solo verificare se detto aiuto sia idoneo a incidere su tali scambi e a falsare la concorrenza (v. in particolare, sentenza del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, punto 78).

65 In particolare, allorché un aiuto concesso da uno Stato membro rafforza la posizione di alcune imprese rispetto a quelle di altre imprese concorrenti negli scambi tra gli Stati membri, tali scambi debbono ritenersi influenzati dall'aiuto e non è necessario che le imprese beneficiarie partecipino direttamente agli scambi tra gli Stati membri. Infatti, quando uno Stato membro concede un aiuto a un'impresa, l'attività sul piano interno può risultarne mantenuta o

incrementata, con conseguente diminuzione delle opportunità per le imprese stabilite in altri Stati membri di penetrare nel mercato di tale Stato membro (v. in particolare, sentenza del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, punto 79).

66 Quanto alla condizione relativa alla distorsione della concorrenza, gli aiuti diretti a sgravare un'impresa dai costi cui essa avrebbe dovuto normalmente far fronte nell'ambito della propria gestione corrente o delle proprie normali attività falsano in linea di principio le condizioni di concorrenza (v. in particolare, sentenza del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, punto 80).

67 Tenuto conto di quanto precede, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che non costituisce un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, un'imposta come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che grava sui grandi stabilimenti commerciali a seconda, essenzialmente, della loro superficie di vendita, laddove non si applica agli stabilimenti la cui superficie di vendita è inferiore a 2 500 m^2. Inoltre, tale imposta non costituisce un aiuto di Stato ai sensi di tale disposizione laddove non si applica agli stabilimenti la cui attività è dedicata al giardinaggio, alla vendita di veicoli, materiali per l'edilizia, macchinari e forniture industriali e laddove concede una riduzione della base imponibile del 60% agli stabilimenti la cui attività concerne la vendita di mobili, materiale sanitario e porte e finestre nonché articoli per il bricolage, allorché tali stabilimenti non provocano un impatto negativo sull'ambiente e sulla pianificazione territoriale tanto rilevante quanto gli altri, circostanza la cui verifica spetta al giudice del rinvio.

68 Tale imposta costituisce invece un aiuto di Stato, ai sensi di tale medesima disposizione, laddove non si applica ai grandi stabilimenti commerciali collettivi la cui superficie di vendita è pari o superiore a 2 500 m^2.

Sulla terza questione

69 Con la terza questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, nel caso di risposta affermativa alla seconda questione, gli aiuti di Stato derivanti dalle esenzioni e dalle riduzioni di un'imposta gravante sui grandi stabilimenti commerciali, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, possano essere considerati aiuti esistenti ai sensi dell'articolo 1, lettera b), del regolamento n. 659/1999, sostanzialmente ripreso all'articolo 1, lettera b), del regolamento 2015/1589.

70 Tenuto conto della risposta fornita alla seconda questione, occorre rispondere alla terza questione.

71 A tale proposito occorre ricordare, in via preliminare, che la validità degli atti che hanno ad oggetto l'attuazione delle misure d'aiuto è inficiata dall'inosservanza, da parte delle autorità nazionali, dell'ultima frase del paragrafo 3 dell'articolo 108 TFUE, e che i giudici nazionali debbono assicurare ai cittadini, i quali siano in grado di far valere tale inosservanza, che ne saranno tratte tutte le conseguenze collegate a questo fatto dal loro diritto interno, sia per quanto concerne la validità degli atti che comportano l'attuazione delle misure d'aiuto, sia per quanto attiene al recupero degli aiuti finanziari concessi in violazione di tale norma o di eventuali misure provvisorie (sentenza del 21 novembre 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, C-354/90, EU:C:1991:440, punto 12).

72 Tuttavia, conformemente all'articolo 108, paragrafo 1, TFUE, gli aiuti esistenti possono essere regolarmente attuati fintantoché la Commissione non abbia constatato la loro incompatibilità, con la conseguenza che l'articolo 108, paragrafo 3, TFUE non conferisce ai giudici nazionali la competenza a vietare la loro esecuzione (sentenza del 18 luglio 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punti 36 e 41).

73 Ciò nonostante, per quanto riguarda l'articolo 1, lettera b), v), del regolamento n. 659/1999, citato dal giudice del rinvio, che prevede il caso in cui possa essere dimostrato che una misura che al momento della sua attuazione non costituiva un aiuto, ma che, senza avere subito modifiche da parte dello Stato membro interessato, è diventata un aiuto successivamente a causa dell'evoluzione del mercato interno, non risulta che tali condizioni possano essere soddisfatte nelle circostanze del procedimento principale.

74 Per quanto riguarda la questione se si possa ritenere che gli aiuti di cui hanno beneficiato gli stabilimenti interessati nell'ambito della tassazione di cui trattasi nel procedimento principale abbiano formato oggetto di una decisione di autorizzazione della Commissione, ai sensi dell'articolo 1, lettera b), ii), del regolamento n. 659/1999, ripreso all'articolo 1, lettera b), ii), del regolamento 2015/1589, occorre ricordare che, in materia di aiuti di Stato, un atto, qualunque forma assuma, costituisce una decisione del genere se, tenuto conto della sua sostanza e dell'intento della Commissione, quest'ultima ha definitivamente fissato, con tale atto, in esito alla fase preliminare di esame, la sua posizione in ordine alla misura in questione e, pertanto, se ha concluso che essa costituiva o meno un aiuto e che non suscitava dubbi per quanto riguarda la sua compatibilità con il mercato interno (v., in tal senso, sentenze del 17 luglio 2008, Athinaïki Techniki/Commissione, C-521/06 P, EU:C:2008:422, punto 46, e del 9 giugno 2011, Diputación Foral de Vizcaya e a./Commissione, da C-465/09 P a C-470/09 P, non pubblicata, EU:C:2011:372, punto 94).

75 La Corte ha inoltre dichiarato che l'esistenza di una siffatta decisione della Commissione deve poter essere accertata a partire da elementi oggettivi e deve corrispondere a un'espressione chiara e definitiva della posizione della Commissione rispetto alla misura di cui trattasi (sentenza del 9 giugno 2011, Diputación Foral de Vizcaya e a./Commissione, da C-465/09 P a C-470/09 P, non pubblicata, EU:C:2011:372, punto 95).

76 Infatti, dal controllo preventivo in materia di aiuti di Stato operato dalla Commissione e, segnatamente, dal divieto di attuazione degli aiuti nuovi prima dell'adozione di una decisione finale da parte della Commissione, in forza dell'articolo 108, paragrafo 3, ultima frase, TFUE, risulta che è impossibile che sussistano dubbi sull'esistenza di una decisione che si pronuncia sulla compatibilità di un aiuto e che tale conclusione vale a maggior ragione nei casi in cui gli aiuti asseritamente autorizzati non siano stati notificati alla Commissione in applicazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, mettendo così a rischio la certezza del diritto che tale disposizione mira a garantire (v., in tal senso, sentenza del 9 giugno 2011, Diputación Foral de Vizcaya e a./Commissione, da C-465/09 P a C-470/09 P, non pubblicata, EU:C:2011:372, punti 96 e 97).

77 Di conseguenza, nel procedimento principale tale autorizzazione non può essere dedotta dai termini della lettera della Commissione del 2 ottobre 2003 citata dal giudice del rinvio e ricordata al punto 16 della presente sentenza, se non altro perché dalle indicazioni fornite alla Corte risulta che la Commissione in tale lettera si pronuncia solo sulla questione della conformità delle modalità di destinazione del gettito dell'IGEC con il diritto degli aiuti di Stato.

78 Occorre infine rilevare che, ai sensi dell'articolo 1, lettera b), iv), del regolamento n. 659/1999, ripreso in sostanza all'articolo 1, lettera b), iv), del regolamento 2015/1589, come «aiuti esistenti» devono essere intesi anche «gli aiuti considerati aiuti esistenti ai sensi dell'articolo 15» di tale primo regolamento.

79 L'articolo 15, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999, ripreso all'articolo 17 del regolamento 2015/1589, precisa che i poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti illegali sono soggetti ad un periodo limite di dieci anni. In forza del paragrafo 2 di tale articolo, detto periodo limite inizia a decorrere alla data in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario come aiuto individuale o come aiuto rientrante in un regime di aiuti, e qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione o da uno Stato membro, che agisca su richiesta della Commissione, nei confronti dell'aiuto illegale interrompe tale periodo limite. Peraltro, ai sensi del paragrafo 3 del predetto articolo, ogni aiuto per il quale è scaduto il periodo limite è considerato un aiuto esistente.

80 Anche indipendentemente dalla portata che occorre conferire a tale disposizione quando la stessa è invocata dinanzi al giudice nazionale, si deve constatare che le condizioni da essa previste non sono in ogni caso soddisfatte nel procedimento principale.

81 Occorre infatti constatare che, poiché i beneficiari degli aiuti derivanti da un'imposta come quella di cui al procedimento principale sono definiti in maniera generale e astratta e l'importo dell'aiuto loro concesso in tal modo resta indeterminato, tali aiuti rientrano nella nozione di «regime di aiuti», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento n. 659/1999, il cui testo è ripreso in termini identici all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.

82 Di conseguenza, conformemente all'articolo 15, paragrafo 2, del regolamento n. 659/1999, la data alla quale l'aiuto illegale viene effettivamente concesso al suo beneficiario costituisce l'inizio del periodo limite (v., in tal senso, sentenza dell'8 dicembre 2011, France Télécom/Commissione, C-81/10 P, EU:C:2011:811, punti da 80 a 82, e ordinanza del 7 dicembre 2017, Irlanda/Commissione, C-369/16 P, non pubblicata, EU:C:2017:955, punto 41).

83 Tuttavia, dalla decisione di rinvio risulta che, con lettera della Commissione del 28 novembre 2014, menzionata dalla decisione di rinvio e richiamata al punto 17 della presente sentenza, tale istituzione ha informato le autorità spagnole che l'IGEC può conferire aiuti di Stato e che tale imposta dev'essere modificata o eliminata. Tale documento costituisce pertanto un'azione intrapresa dalla Commissione ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 2, del regolamento n. 659/1999, che interrompe il periodo limite, cosicché gli aiuti concessi nel periodo di dieci anni che precede tale lettera non possono essere considerati aiuti esistenti.

84 Per quanto concerne gli aiuti concessi anteriormente, risulta inoltre sia da tale lettera del 2014 sia dalla lettera della Commissione del 2 ottobre 2003 citata dal giudice del rinvio che esse sono state inviate in seguito a scambi e richieste d'informazioni alle autorità spagnole riguardanti il regime dell'IGEC.

85 In tali circostanze, siffatte richieste hanno anch'esse interrotto il periodo limite fissato all'articolo 15 del regolamento n. 659/1999 (v., in tal senso, sentenza del 6 ottobre 2005, Scott/Commissione, C-276/03 P, EU:C:2005:590, punto 36).

86 In considerazione di quanto precede, occorre rispondere alla terza questione nel senso che, in circostanze come quelle descritte dal giudice del rinvio, gli aiuti di Stato derivanti dal regime di un'imposta come quella di cui trattasi nel procedimento principale non possono costituire aiuti esistenti ai sensi dell'articolo 1, lettera b), del regolamento n. 659/1999, il cui testo è ripreso all'articolo 1, lettera b), del regolamento 2015/1589.

Sulle spese

87 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che non ostano a un'imposta gravante sui grandi stabilimenti commerciali, come quella di cui trattasi nel procedimento principale.**

2) **Non costituisce un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, un'imposta come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che grava sui grandi stabilimenti commerciali a seconda, essenzialmente, della loro superficie di vendita laddove non si applica agli stabilimenti la cui superficie di vendita è inferiore a 2 500 m^2. Inoltre, tale imposta non costituisce un aiuto di Stato, ai sensi di tale disposizione, laddove non si applica agli stabilimenti la cui attività è dedicata al giardinaggio, alla vendita di veicoli, materiali per l'edilizia, macchinari e forniture industriali e laddove concede una riduzione della base imponibile del 60% agli stabilimenti la cui attività concerne la vendita di mobili, materiale sanitario e porte e finestre nonché articoli per il bricolage, allorché tali stabilimenti non provocano un impatto negativo sull'ambiente e sulla pianificazione territoriale tanto rilevante quanto gli altri, circostanza la cui verifica spetta al giudice del rinvio.**

   Tale imposta costituisce invece un aiuto di Stato, ai sensi di tale medesima disposizione, laddove non si applica ai grandi stabilimenti commerciali collettivi la cui superficie di vendita è pari o superiore a 2 500 m^2.

3) **In circostanze come quelle descritte dal giudice del rinvio, gli aiuti di Stato derivanti dal regime di un'imposta come quella di cui trattasi nel procedimento principale non possono costituire aiuti esistenti ai sensi dell'articolo 1, lettera b), del regolamento n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE, il cui testo è ripreso all'articolo 1, lettera b), del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea.**

Firme

[i] «Il punto 53 del presente testo è stato oggetto di una modifica di ordine linguistico, successivamente alla pubblicazione iniziale».